

**Risposta n. 134**

**OGGETTO:** Trattamento fiscale applicabile al reddito derivante dal lavoro marittimo svolto su nave battente bandiera estera da un contribuente spagnolo fiscalmente residente in Italia. Articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88

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

**QUESITO**

L'*Istante*, di nazionalità spagnola, dichiara di essere fiscalmente residente in Spagna per il periodo d'imposta 2019 e di volere trasferire la propria residenza in Italia, assumendo per il periodo d'imposta 2020 la residenza fiscale, ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito anche "TUIR").

L'*Istante* rappresenta che, da soggetto fiscalmente residente in Italia, continuerà a svolgere l'attività di lavoratore marittimo alle dipendenze della società X, con sede nelle Isole Vergini britanniche, in regime di imbarco sulla nave Y, battente bandiera degli Stati Uniti d'America e di proprietà della società Y, con sede legale negli USA.

L'*Istante* precisa che il rapporto di lavoro è disciplinato dal relativo contratto che prevede lo svolgimento dell'attività di lavoro dipendente, come marittimo, a bordo della citata nave per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, in

relazione alla quale sono riconosciuti periodi di ferie, riposo e festività, distribuiti durante tutto il periodo di lavoro, per un totale di due mesi ogni due mesi di lavoro ininterrotti a bordo della suddetta nave. Ciò detto, l'*Istante* chiede quale sia il trattamento fiscale applicabile al reddito di lavoro percepito per la suddetta attività di lavoratore marittimo a partire dall'annualità 2020, nel caso in cui dovesse acquisire la residenza fiscale italiana.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante*, considerato che intende trasferire nel 2020 la residenza fiscale in Italia e mantenere il rapporto di lavoro con l'attuale datore come lavoratore marittimo, ritiene di poter dichiarare in Italia tutti i redditi ovunque prodotti, come soggetto fiscalmente residente, con l'esclusione dei redditi relativi all'attività di lavoro svolta a bordo della nave battente bandiera degli Stati Uniti di America, in applicazione del regime di tassazione dei marittimi definito dal comma 5 dell'articolo 5 della legge n. 88 del 2001, il quale fornisce la disposizione interpretativa del comma 8-*bis* dell'articolo 51 del TUIR, in base alla quale il citato comma 8-*bis* "*(...) deve interpretarsi nel senso che per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali, ai sensi dell'art. 4, comma 1, e dell'art. 5, comma 3, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, non è applicabile il calcolo della base imponibile della retribuzione convenzionale, continua ad essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.*"

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Occorre preliminarmente osservare che, per quel che concerne la residenza

fiscale delle persone fisiche, si debba far riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), in base al quale si considerano residenti *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"*.

Le tre condizioni sopra citate sono tra loro alternative, essendo sufficiente che sia verificato uno solo dei predetti requisiti affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia; viceversa, solo quando i tre presupposti della residenza sono contestualmente assenti nel periodo d'imposta di riferimento una persona fisica può essere ritenuta non residente nel nostro Paese.

Pertanto, il fatto che una persona non sia iscritta nelle anagrafi della popolazione residente non esclude, di per sé, il fatto, da verificare, che la medesima sia residente nel nostro Paese in virtù del domicilio (il luogo in cui ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi) o della residenza (il luogo in cui la persona ha la dimora abituale), come definiti dall'articolo 43 del Codice civile.

Al riguardo si precisa che tale verifica, implicando valutazioni di fatto, esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di trattazione delle istanze di interpello.

Ciò considerato, si rappresenta che il presente parere viene espresso nel presupposto che, a partire dal periodo d'imposta 2020, l'*Istante* sia un soggetto fiscalmente residente in Italia ai sensi del citato articolo 2, comma 2, del TUIR e che, pertanto, tornino applicabili le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 1, del TUIR, in applicazione delle quali, a partire dal periodo successivo all'acquisizione della residenza fiscale in Italia da parte del *Contribuente*, tutti i redditi, quali che siano la natura ed il loro luogo di produzione, compresi anche i redditi prodotti all'estero, sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese.

Al riguardo, si rileva, tuttavia, che la legge 16 marzo 2001, n. 88, fornendo l'interpretazione autentica dell'allora vigente articolo 48, comma 8-*bis*, del TUIR (ora

articolo 51, comma 8-*bis*) stabilisce che la citata disposizione "*deve interpretarsi nel senso che per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, e dell'articolo 5, comma 3, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua ad essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi*".

Dal tenore letterale della disposizione sopra richiamata, risulta evidente che i redditi corrisposti a marittimi di nazionalità italiana, che lavorano su navi battenti bandiera estera per più di 183 giorni in un arco temporale di dodici mesi (anche a cavallo di due periodi d'imposta), non dovranno essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese, a prescindere dalla residenza dei medesimi marittimi e dal luogo di prestazione dell'attività lavorativa, con il conseguente venir meno dell'obbligo di dichiarazione di tali redditi da parte del contribuente (cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate del 20 giugno 2002 n. 55/E).

Nella fattispecie in esame, occorre stabilire se la locuzione utilizzata dal legislatore "*lavoratori marittimi italiani*" possa includere o meno nell'ambito applicativo della norma anche i redditi percepiti da cittadini stranieri.

Al riguardo si ritiene che la disposizione contenuta nella legge n. 88 del 2001 deve essere interpretata alla luce del principio di non discriminazione sancito, tra l'altro, dall'articolo 23, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 29 settembre 1980, n. 663, (di seguito "Convenzione").

La citata norma convenzionale prevede, infatti, che "*I nazionali di uno Stato contraente, siano essi residenti o non di uno degli Stati contraenti, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i*

*nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione".*

Nella fattispecie in esame è evidente che l'*Istante*, cittadino spagnolo, nel momento in cui divenisse fiscalmente residente nel nostro Paese non potrebbe essere discriminato rispetto agli italiani che si trovano nelle medesime condizioni giuridiche stabilite dalla legge.

La locuzione contenuta nella legge n. 88 del 2001 "*lavoratori marittimi italiani*" deve essere, pertanto, riferita non soltanto ai marittimi con nazionalità italiana, bensì anche a tutti i soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano.

Ne consegue che il reddito corrisposto all'*Istante* a fronte dell'attività lavorativa svolta in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, anche a cavallo di due periodi d'imposta (cfr. articolo 51, comma 8-*bis*, del TUIR) su nave battente bandiera estera (nel caso in esame degli Stati Uniti d'America), dovrà essere escluso dalla base imponibile dell'anno o degli anni d'imposta di riferimento. In conclusione, nel presupposto della veridicità e completezza degli elementi descritti dall'*Istante* e dell'effettivo verificarsi della situazione rappresentata dal medesimo (acquisizione della residenza fiscale in Italia a partire dal 2020) ed in costanza, al momento del verificarsi di tale circostanza, della vigente normativa tributaria, si ritiene che non sussisterà in capo *Contribuente* alcun obbligo dichiarativo in Italia per la tipologia di reddito in esame.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**