

Risposta n. 112/2023

OGGETTO: Trattamento fiscale redditi da lavoro marittimo corrisposti a cittadino polacco fiscalmente residente in Italia.

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

QUESITO

L'Istante dichiara di essere un cittadino polacco attualmente residente in Polonia.

In particolare, l'Istante è dipendente di una società estera come comandante di un *motoryacht* battente bandiera maltese e di proprietà di una società con sede a Malta.

Il suddetto rapporto di lavoro a tempo determinato è stato instaurato il _____ ed avrà termine il _____.

Al riguardo, il Contribuente segnala che vi sono elevate probabilità che il rapporto di lavoro in esame venga stabilizzato, ragion per cui avrebbe intenzione di trasferire, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), la sua residenza fiscale in Italia.

Ciò posto, l'Istante chiede chiarimenti sugli obblighi fiscali cui dovrà adempiere, in qualità di soggetto fiscalmente residente in Italia, in relazione ai redditi derivanti dal lavoro marittimo svolto a bordo del citato *motoryacht*. In particolare, chiede se risulti applicabile alla propria situazione personale il disposto dall'articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88 (di seguito legge n. 88/2001).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di essere, in quanto comandante di una nave, un lavoratore marittimo ai sensi del codice della navigazione e dell'art. 3 d.lgs. 271/1999.

Inoltre, secondo l'istante, una volta acquisita la residenza fiscale in Italia, egli non sarà obbligato a riportare, nella dichiarazione dei redditi da presentare nel nostro Paese, gli emolumenti di lavoro dipendente percepito a fronte dell'attività prestata sul *motoryacht*, in quanto la stessa verrà svolta a bordo di una nave battente bandiera straniera per almeno 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

Ciò in quanto, a giudizio dell'Istante, limitare l'applicazione dell'articolo 5, comma 5, della legge n. 88/2001 ai soli marittimi italiani costituirebbe una violazione dell'articolo 24 (non discriminazione) della Convenzione tra l'Italia e la Polonia per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge 21 febbraio 1989, n. 97 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale) e dell'articolo 45 del TFUE, così come interpretato dalla CGUE nella sentenza "*Schumacker*" (resa il 14 febbraio 1995 nella Causa C-279-93) e nella sentenza "*Biehl*" (resa l'8 maggio 1990 nella Causa C-175-88).

A giudizio del Contribuente risulta, pertanto, evidente che la natura sovraordinata delle predette norme del diritto internazionale pattizio e comunitario impone di estendere

il trattamento riservato ai marittimi italiani, di cui all'articolo 5, comma 5, della legge n. 88/2001, anche ai cittadini polacchi ed a tutti gli individui con cittadinanza comunitaria. L'istante ritiene, invece, di dover adempiere, in sede di dichiarazione dei redditi, agli eventuali obblighi di monitoraggio fiscale, mediante la compilazione del quadro RW.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il riscontro dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016); pertanto, la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti dell'Istante.

Ciò premesso, la scrivente fornisce, di seguito, i chiarimenti richiesti nel presupposto (qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale in Italia del contribuente durante lo svolgimento dell'attività di lavoro marittimo, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del TUIR, *"l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10"*. Pertanto, a partire dal primo periodo d'imposta in cui l'Istante risulterà fiscalmente residente in Italia, saranno soggetti ad imposizione nel nostro Paese tutti i redditi percepiti dall'Istante, indipendentemente dalla natura e dal luogo di loro produzione, inclusi anche i redditi di fonte estera.

Tuttavia, occorre evidenziare che la legge n. 88/2001, 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*". Il dato letterale della disposizione richiamata stabilisce che i redditi corrisposti a marittimi di nazionalità italiana, che lavorano - per più di 183 giorni in un arco temporale di dodici mesi - su navi battenti bandiera estera, non dovranno essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese. Ciò 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).

Nel caso di specie, occorre stabilire se tale regime possa essere esteso ai medesimi redditi percepiti da un cittadino polacco. A parere della scrivente, la disposizione in esame deve essere interpretata alla luce delle disposizioni internazionali contenute in Accordi, conclusi dall'Italia con Stati o territori esteri, e della normativa comunitaria, così come interpretata dalla CGUE. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale e di quello comunitario sul diritto interno è, difatti, pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'articolo 169

del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale. Nel caso in esame, si fa specifico riferimento al principio di non discriminazione sancito, tra l'altro, dall'articolo 24, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia e la Polonia. La citata norma convenzionale prevede che *"I nazionali di uno Stato contraente 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"*. Pertanto, una volta acquisita la residenza fiscale nel nostro Paese, l'istante, in quanto cittadino polacco, non potrà essere discriminato nei confronti degli italiani che si troveranno nelle medesime condizioni giuridiche stabilite dalla legislazione interna. In altri termini, il peculiare regime fiscale contenuto nella legge n. 88/2001 deve essere riconosciuto, non solo ai marittimi con nazionalità italiana, bensì anche a marittimi con cittadinanza polacca fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano (ferme restando le altre condizioni normativamente previste). Ne consegue che il reddito percepito dal Contribuente 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, su nave battente bandiera estera, dovrà essere escluso dalla base imponibile dell'anno o degli anni d'imposta di riferimento. In conclusione, nel presupposto dell'effettivo verificarsi della situazione rappresentata dall'istante ed in costanza, al momento del verificarsi di tale fattispecie, della vigente normativa tributaria, la scrivente ritiene che non sussisterà in capo al citato Contribuente alcun obbligo dichiarativo in Italia per gli elementi di reddito in esame.

Si conferma, inoltre, che l'Istante, in quanto soggetto residente, sarà tenuto alla compilazione del quadro RW per il monitoraggio fiscale ove lo stesso Contribuente dovesse risultare, nell'anno di imposta di riferimento, in possesso di investimenti patrimoniali o finanziari all'estero.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**