

**Risposta n. 75/2023**

***OGGETTO: Convenzione Italia – Ungheria per evitare le doppie imposizioni. Luogo di tassazione di redditi da lavoro dipendente derivanti da attività svolta su voli internazionali.***

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

**QUESITO**

L'Istante (di seguito, anche, "il Contribuente") dichiara di essere residente in Ungheria nell'anno X (di seguito l'anno di riferimento) e di essere un dipendente, in qualità di pilota (con base in Italia), della società Alfa (di seguito "Alfa"), società con stabile organizzazione in Italia.

La suddetta compagnia, quale sostituto d'imposta, ha sempre considerato imponibili in Italia anche i redditi conseguiti dall'Istante in relazione al traffico internazionale, operando le relative ritenute alla fonte. Ciò posto, il Contribuente chiede

alla scrivente di pronunciarsi in merito all'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi percepiti nell'anno X in relazione alle tratte internazionali di volo effettuate.

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

Il Contribuente ritiene che il reddito derivante dai voli internazionali non risulti imponibile nel nostro Paese, non dovendo essere considerato, ai sensi dell'articolo 23 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), un reddito di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato italiano.

L'Istante ritiene, pertanto, di dover inserire nella base imponibile del quadro RC del Modello di dichiarazione, relativo all'anno di riferimento, solo i redditi conseguiti a fronte dei voli interni effettuati nell'anno X.

### **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 posto, la scrivente fornisce, di seguito, i chiarimenti richiesti nel presupposto (qui assunto

acriticamente) di una effettiva residenza fiscale in Ungheria del Contribuente nell'anno X, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

A tal riguardo, si osserva come, ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia degli emolumenti in esame, l'articolo 3, comma 1, del TUIR prevede che *"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 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato"*.

Si rileva, inoltre, che l'articolo 23, comma 1, lettera c), del TUIR precisa che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio stesso. Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con Stati o territori esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è, di fatto, 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 alla Convenzione tra l'Italia e l'Ungheria per evitare le doppie imposizioni, firmata a Budapest il 16 maggio 1977 e ratificata con legge 23 luglio 1980, n. 509 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale). In particolare, nell'ipotesi prospettata dal Contribuente, in cui il medesimo risulterebbe beneficiario, nell'anno di riferimento, di redditi derivanti da un'attività svolta su aeromobili utilizzati in traffico internazionale, assumono rilievo le disposizioni contenute nell'articolo 15 (lavoro subordinato), paragrafo 3, della citata

Convenzione, le quali, recando un'eccezione a quanto stabilito nei paragrafi 1 e 2 dello stesso articolo, prevedono che *"le remunerazioni relative a lavoro subordinato svolto a bordo di navi o di aeromobili in traffico internazionale sono imponibili soltanto nello Stato contraente nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa"*.

Si ricorda, inoltre, che per *"traffico internazionale"* si intende *"qualsiasi attività di trasporto effettuato per mezzo di una nave o di un aeromobile da parte di una impresa la cui sede di direzione effettiva è situata in uno Stato contraente, ad eccezione del caso in cui la nave o l'aeromobile sia utilizzato esclusivamente tra località situate nell'altro Stato contraente"* (cfr. articolo 3, paragrafo 1, lettera e), della Convenzione). L'applicazione delle disposizioni convenzionali sopra citate presuppone, in ogni caso, che la sede di direzione effettiva della compagnia aerea si trovi in uno dei due Stati contraenti. Qualora l'Istante risulti fiscalmente residente in Ungheria nell'anno X (aspetto, si ribadisce, non accertabile in questa sede) e nel presupposto che la citata compagnia aerea abbia la sede di direzione effettiva in Ungheria nella stessa annualità (questione di fatto anch'essa non accertabile in sede di interpello), i redditi da lavoro subordinato svolto in traffico internazionale devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva in Ungheria, ai sensi del citato articolo 15, paragrafo 3, della Convenzione e, pertanto, non possono essere sottoposti ad alcuna tassazione in Italia. In tale ipotesi il Contribuente potrà, quindi, escludere, dalla base imponibile del quadro RC del Modello di dichiarazione, relativo all'anno di riferimento, tutti gli emolumenti percepiti a fronte dell'attività di lavoro dipendente svolta a bordo di aeromobili in traffico internazionale, ivi riportando, così come indicato dall'Istante, solo i redditi conseguiti a fronte dei voli interni italiani.

Qualora, diversamente, la sede di direzione effettiva della società Alfa non risultasse ubicata nell'anno X né in Italia né in Ungheria, troveranno applicazione le regole di ripartizione della potestà impositiva recate nei paragrafi 1 e 2 del citato articolo 15 della Convenzione. In particolare, al paragrafo 1, è stabilita la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del Contribuente, a meno che l'attività lavorativa non sia svolta nell'altro Stato contraente la Convenzione (di seguito Stato della fonte); ipotesi in cui tali remunerazioni saranno assoggettate ad imposizione in entrambi i Paesi.

Il successivo paragrafo 2 del citato articolo 15 ripristina la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del Contribuente allorché ricorrano congiuntamente le tre seguenti condizioni:

- il beneficiario del reddito soggiorna nello Stato della fonte per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato (prima condizione);
- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente nello Stato della fonte (seconda condizione);
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte (terza condizione).

Poiché dall'istanza non emergono elementi sufficienti a individuare con certezza se - nel caso in cui non sia applicabile la fattispecie prevista dal paragrafo 3 - la fattispecie ricada nell'ambito applicativo del paragrafo 1 o del paragrafo 2 citati, si forniscono i seguenti chiarimenti con riferimento a ciascuna delle due ipotesi.

Ai sensi del paragrafo 1 del citato articolo 15, il reddito in esame deve essere assoggettato ad imposizione esclusiva in Ungheria, Stato di residenza del Contribuente nell'anno X, limitatamente alla quota parte della prestazione lavorativa non effettuata in Italia, mentre la frazione di reddito corrispondente alla prestazione effettuata nell'anno di riferimento in Italia deve essere assoggettata ad imposizione concorrente in Ungheria ed in Italia, con eliminazione della conseguente doppia imposizione in Ungheria (Stato di residenza dell'Istante nell'anno di riferimento), ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, della Convenzione. Per individuare la quota di prestazione lavorativa effettuata in Italia, occorre fare riferimento alle ore in cui la medesima prestazione si è svolta nel territorio italiano, incluso lo spazio aereo italiano.

Come già evidenziato, le disposizioni contenute nel suddetto paragrafo 1 si applicano, nel caso in esame, a condizione che non ricorrano congiuntamente le tre condizioni di cui al successivo paragrafo 2 del medesimo articolo.

Pertanto, nell'ipotesi in cui la compagnia Alfa non sia considerata residente in Italia e che, quindi, nella fattispecie in trattazione, risulti soddisfatta la seconda condizione contenuta nel paragrafo 2, occorre verificare se, nell'anno X, ricorrano congiuntamente anche la prima e la terza condizione ivi previste.

Esemplificando, nell'ipotesi in cui l'Istante abbia soggiornato nell'anno X per più di 183 giorni in Italia oppure, pur non avendo superato tale limite temporale, l'onere delle remunerazioni sia stato sostenuto dalla stabile organizzazione di Alfa nel nostro Paese, dovrebbero essere assoggettati ad imposizione in Italia, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, i redditi conseguiti, nella suddetta annualità, a fronte

del lavoro dipendente prestato nel territorio italiano, incluso lo spazio aereo italiano (**di seguito, prima ipotesi**).

Qualora, invece, nell'anno X il Contribuente non abbia soggiornato in Italia per periodi complessivamente eccedenti i 183 giorni, e, allo stesso tempo, l'onere delle remunerazioni ad esso corrisposte non sia stato sostenuto dalla stabile organizzazione di Alfa situata nel nostro Paese, le remunerazioni erogate all'Istante ricadrebbero nell'ambito applicativo del citato articolo 15, paragrafo 2, della Convenzione, con conseguente assoggettamento dell'intero reddito derivante dall'attività di lavoro dipendente - svolta a bordo di aeromobili per conto di Alfa - ad imposizione esclusiva in Ungheria, Stato di residenza del beneficiario dello stesso (**di seguito seconda ipotesi**).

Nella **prima ipotesi** l'Istante sarà tenuto a riportare, nella dichiarazione riguardante l'anno di riferimento, i redditi percepiti a fronte del lavoro prestato sul territorio italiano, incluso lo spazio aereo italiano (es. sia i redditi derivanti da voli interni, sia la quota parte dei redditi, derivanti dai voli internazionali, relativa alla frazione di tali voli svolta nello spazio aereo italiano).

Nella **seconda ipotesi** il Contribuente non dovrà riportare, nella dichiarazione dei redditi italiana relativa all'anno d'imposta X, alcun reddito percepito a fronte del lavoro dipendente svolto quale pilota degli aerei della società Alfa.

**IL DIRETTORE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**