

## Risposta n. 78/2023

***OGGETTO: Trattamento fiscale dell'attività di lavoro dipendente nel settore del traffico internazionale, alla luce degli articoli 3, comma 1 e 23 comma 1, lettera c) del TUIR e degli art. 15 e 24, par. 2 della Convenzione stipulata tra l'Italia ed i Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge del 26 luglio 1993, n. 305; istanza di rimborso delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta, ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 29 settembre 1973, n. 602.***

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

### QUESITO

Il Contribuente (di seguito anche l'Istante) dichiara di essere residente nei Paesi Bassi e dipendente, in qualità di pilota, della Alfa Company Limited (di seguito, "società Alfa"), 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 alla possibilità di presentare istanza di rimborso

all'Agenzia delle Entrate, relativamente alle suddette ritenute effettuate dal sostituto d'imposta negli anni precedenti, ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 29 settembre 1973, n. 602.

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

Il Contribuente ritiene che l'istanza di rimborso ex articolo 38 del DPR n. 602/73 debba essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, in quanto il reddito derivante dai voli internazionali non risulta imponibile nel nostro Paese, non essendo 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.

Qualora, invece, la non imponibilità in Italia del reddito in esame discendesse esclusivamente dall'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 15, paragrafo 3, della Convenzione tra l'Italia ed i Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, ratificata con legge del 26 luglio 1993, n. 305 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), la citata istanza andrebbe, invece, indirizzata al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, competente per i rimborsi delle imposte dirette, derivanti dall'applicazione delle norme contenute nei Trattati per evitare le doppie imposizioni in vigore nel nostro Paese.

### **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 nei Paesi Bassi dell'Istante negli anni di svolgimento dell'attività lavorativa a bordo di aeromobili utilizzati in traffico internazionale, 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 fatti, 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 suddetto Trattato per evitare le doppie imposizioni in vigore con i Paesi Bassi.

In particolare, nel caso di specie, assumono rilievo le disposizioni contenute nell'articolo 15 (lavoro subordinato), paragrafo 3, della citata Convenzione, le quali prevedono che *"le remunerazioni che un residente di uno degli Stati riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale sono imponibili soltanto in detto Stato"*.

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 degli Stati, ad eccezione del caso in cui la nave o l'aeromobile sia utilizzato esclusivamente tra località situate nell'altro Stato"* (cfr. articolo 3, paragrafo 1, della Convenzione).

In senso conforme, il Commentario all'articolo 15, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione (il quale fornisce i canoni ermeneutici dei Trattati per evitare le doppie imposizioni) specifica, al paragrafo 9.2, che, ove il lavoro dipendente sia esercitato, da un residente di uno Stato contraente la Convenzione, a bordo di un aeromobile utilizzato unicamente all'interno dell'altro Stato contraente il Trattato, sarebbe inappropriato concedere il diritto d'imposizione esclusiva sui redditi derivanti da tale attività lavorativa allo Stato di residenza del Contribuente.

Dall'applicazione della suddetta normativa internazionale consegue che l'intero reddito derivante dallo svolgimento di un'attività di lavoro dipendente a bordo di un aeromobile utilizzato in traffico internazionale, da una impresa con sede di direzione

effettiva in uno dei due Stati contraenti, deve essere assoggettato ad imposizione esclusiva nel Paese di residenza del beneficiario dello stesso.

In conclusione, qualora l'Istante risulti fiscalmente residente nei Paesi Bassi (aspetto, si ribadisce, non accertabile in questa sede) negli anni di svolgimento dell'attività lavorativa a bordo di aeromobili utilizzati in traffico internazionale per conto della società Alfa, nel presupposto che la stessa compagnia abbia la sede di direzione effettiva nei Paesi Bassi (questione di fatto anch'essa non accertabile in sede di interpello), i relativi redditi devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva nel suo Paese di residenza, 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 avrebbe diritto al rimborso delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta, da esercitare mediante apposita istanza da presentare, ai sensi dell'articolo 38 del DPR del 29 settembre 1973, n. 602, al Centro Operativo di Pescara - Via Rio Sparto, 21 - 65129 - Pescara.

Al riguardo, si ricorda che in base al paragrafo 3.1, lettera b), del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 2011/16271 del 28 gennaio 2011, il suddetto Centro Operativo di Pescara è competente a gestire i *"rimborsi a soggetti non residenti in materia di ritenute (...) ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, della normativa interna e in base alle Convenzioni internazionali"*.

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