

**Risposta n. 121/2024**

***OGGETTO: Imponibilità in Italia delle somme, erogate dal Fondo Speciale per il Trasporto Aereo, a titolo di integrazione dei trattamenti di mobilità e di cassa integrazione, ad un pilota residente nei Paesi Bassi, da assoggettare a tassazione separata.***

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

**QUESITO**

Il Signor XXX (di seguito, anche l'Istante o il Contribuente), che dichiara di essere sempre stato fiscalmente residente nei Paesi Bassi, è attualmente dipendente, in qualità di pilota basato a K, della società C, con stabile organizzazione in Italia. L'Istante comunica, inoltre, di aver ricevuto emolumenti dal Fondo Speciale per il Trasporto Aereo (FSTA - che eroga le integrazioni dei trattamenti di mobilità e di cassa integrazione ai piloti, agli assistenti di volo ed al personale di terra) gestito dall'INPS, che, causa ritardo nell'erogazione, sono soggetti anche a tassazione separata.

Tali emolumenti sono riportati in un'apposita certificazione unica rilasciata dall'INPS che contiene anche gli importi relativi agli anni precedenti che sono soggetti a tassazione separata.

Il Contribuente ha riportato, nelle dichiarazioni dei redditi in Italia, unicamente la quota parte dei suddetti emolumenti relativa al lavoro svolto a bordo di aeromobili impiegati in tratte nazionali (ossia nei voli interni allo spazio aereo italiano), in ottemperanza a quanto già precisato dall'Agenzia delle entrate.

Ciò posto, l'Istante richiede alla scrivente delucidazioni in merito al corretto assoggettamento ad imposizione in Italia delle somme soggette a tassazione separata.

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

L'Istante ritiene che, seguendo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, i suddetti importi, soggetti a tassazione separata, risultino imponibili in Italia solo per la quota parte riferita al lavoro svolto dal Signor XXX sulle tratte nazionali.

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

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento 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). La seguente risposta si basa, pertanto, sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento dell'effettiva residenza del Contribuente.

Il presente parere, quindi, viene fornito nel presupposto (non verificabile in questa sede e qui assunto acriticamente) di una residenza fiscale nei Paesi Bassi del Signor XXX, poiché questa è la fattispecie rappresentata dall'Istante.

Assumendo una residenza fiscale estera dell'Istante, l'articolo 3, comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito 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 qualora tale lavoro sia prestato nel territorio dello Stato italiano.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del TUIR *"I proventi conseguiti in sostituzione di redditi (...) costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti"*.

In base alla normativa interna, quindi, l'integrazione reddituale in esame deve essere assoggettata ad imposizione nel nostro Paese, qualora sostituisca un reddito derivante da un lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato italiano.

Ne consegue che l'integrazione salariale erogata dal FSTA deve essere considerata come reddito da lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR e, laddove ricorrano i presupposti, assoggettata a tassazione separata, ai sensi dell'articolo 17 dello stesso Testo Unico.

Tanto chiarito sotto il profilo della normativa italiana, occorre, tuttavia, considerare le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri.

Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è 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 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), il cui articolo 15, paragrafo 1, stabilisce che i salari, gli stipendi o le altre remunerazioni analoghe, erogate a fronte dello svolgimento di un'attività di lavoro dipendente non a carattere pubblico, sono imponibili sia nello Stato di residenza del Contribuente sia nel Paese dove è stata svolta l'attività.

Il paragrafo 3 dello stesso articolo 15 prevede, come eccezione alla regola generale, la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del Contribuente delle remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività di lavoro dipendente svolta a bordo di aeromobili utilizzati in traffico internazionale.

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, lettera g), 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 a bordo di un aeromobile utilizzato unicamente all'interno dell'altro Stato contraente, 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 un'impresa con sede di direzione effettiva in uno dei due Stati contraenti la Convenzione, deve essere assoggettato ad imposizione esclusiva nel Paese di residenza del beneficiario dello stesso.

In conclusione, qualora il Signor XXX risulti fiscalmente residente nei Paesi Bassi (aspetto, si ribadisce, non accertabile in questa sede), negli anni di svolgimento dell'attività lavorativa a bordo di un aeromobile utilizzato in traffico internazionale per conto della società C e nel presupposto che la stessa Compagnia aerea abbia la sede di direzione effettiva nei Paesi Bassi (questione di fatto su cui l'istanza non fornisce indicazioni e comunque non accertabile in sede di interpello), i relativi redditi devono essere assoggettati ad imposizione esclusiva nel Paese di residenza del Contribuente, ai sensi del citato articolo 15, paragrafo 3, della Convenzione e, pertanto, non possono essere sottoposti ad alcuna tassazione in Italia.

Si rileva, pertanto, che, al ricorrere delle condizioni sopra specificate, qui assunte acriticamente, anche la quota parte di integrazione salariale erogata al Signor XXX dal

FSTA, relativa all'attività lavorativa svolta a bordo di aeromobili utilizzati in traffico internazionale, non può essere sottoposta a tassazione in Italia.

La quota parte dei suddetti emolumenti erogata al Contribuente ad integrazione dei redditi derivanti dall'attività lavorativa svolta sia a terra in Italia che su tratte nazionali italiane, sarà, invece, soggetta a tassazione nel nostro Paese, in base all'articolo 15, paragrafo 1, del citato Trattato internazionale, con le modalità previste dalla vigente normativa interna e, ove ne ricorrano le condizioni, dal regime di tassazione separata di cui all'articolo 17 del TUIR.

È appena il caso di precisare che, qualora il Contribuente non risulti fiscalmente residente nei Paesi Bassi, ovvero la sede di direzione effettiva della compagnia aerea presso la quale è impiegato non si trovi in detto Paese, non potrà applicarsi la normativa convenzionale sopra citata, con conseguente assoggettamento a tassazione in Italia della totalità degli emolumenti oggetto dell'istanza di interpello.

**firma su delega del Direttore Centrale**  
**Delega n. 7517 del 17 luglio 2023**  
**IL CAPO SETTORE**  
**(firmato digitalmente)**