

Risposta n. 290

OGGETTO: Trattamento fiscale dell'integrazione salariale erogata dal Fondo speciale del trasporto aereo (FSTA) e percepita da un pilota non residente in Italia

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

QUESITO

Il Signor X (di seguito anche l'Istante o il Contribuente) dichiara di essere residente nei Paesi Bassi ma di svolgere la propria attività lavorativa su voli interni ed internazionali, con base in un aeroporto italiano, alle dipendenze della società Y (di seguito la società o il datore di lavoro) con stabile organizzazione in Italia.

A causa dell'emergenza Covid 19 e del successivo fermo voli, imposto nel 2020, il Contribuente ha percepito l'integrazione salariale dal Fondo speciale del trasporto aereo (FSTA).

Ciò posto, l'Istante richiede alla scrivente delucidazioni in merito alla corretta tassazione in Italia della suddetta integrazione salariale percepita nel 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene, in primo luogo, che l'integrazione salariale in esame sia un

reddito sostitutivo dei redditi di lavoro dipendente.

Per tale ragione il reddito in questione ricade nell'ambito applicativo dell'articolo 23, comma 1, lettera c), del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), il quale indica che sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese i redditi di lavoro dipendente percepiti da non residenti, a condizione che tale attività lavorativa sia svolta nel territorio dello Stato italiano.

Il Contribuente fa notare che, per quanto concerne la suddetta integrazione salariale, sostitutiva del reddito di lavoro dipendente, non può essere individuato un luogo in cui è stata svolta l'attività lavorativa.

Per quel che attiene, invece, alla vigente normativa internazionale, il Signor X ritiene che il reddito in esame ricada nell'ambito applicativo dell'articolo 15 (lavoro subordinato) della Convenzione tra Italia e Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni, firmata a l'Aja l'8 maggio 1990 e ratificata con legge 26 luglio 1993, n. 305 (di seguito la Convenzione o il Trattato internazionale), il quale prevede, al paragrafo 1, la tassazione concorrente di tale reddito nello Stato di residenza del Contribuente ed in quello di svolgimento dell'attività lavorativa. Come eccezione alla regola generale, al paragrafo 3 è prevista la tassazione esclusiva nello Stato di residenza delle remunerazioni ricevute in corrispettivo di un'attività dipendente svolta a bordo di navi o di aeromobili utilizzati in traffico internazionale.

Ciò posto, l'Istante ritiene che, in virtù della vigente normativa interna ed internazionale, sia corretto sottoporre a tassazione in Italia l'integrazione salariale corrisposta dal FSTA in base alla proporzione tra il reddito percepito per voli interni ed il reddito totale da lavoro dipendente erogato dalla società.

In considerazione del fatto che l'anno 2020 rappresenta un periodo del tutto anomalo di svolgimento dell'attività lavorativa, il Contribuente ritiene più corretto prendere a riferimento la proporzione relativa all'anno di imposta 2019.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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

Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi 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"*.

In particolare, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera c), del TUIR, i redditi di lavoro dipendente percepiti da soggetti non residenti sono assoggettati ad imposizione nel nostro Paese 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"*.

Ne consegue che l'integrazione salariale erogata dal FSTA deve essere considerata come reddito da lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR.

In base alla normativa interna, quindi, l'integrazione 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.

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 al citato Trattato per evitare le doppie imposizioni in vigore con i Paesi Bassi 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.

Al riguardo, si evidenzia che gli emolumenti corrisposti dal FSTA nel 2020 costituiscono una compensazione del mancato svolgimento dell'attività lavorativa dell'Istante; attività che, in base a quanto dichiarato, sarebbe stata svolta su aeromobili impiegati sia su voli interni che su voli internazionali.

Tale circostanza deve essere valorizzata alla luce delle indicazioni fornite nel Commentario OCSE all'articolo 15 del Modello di Convenzione 2017, paragrafo 2.6, in relazione a somme percepite in connessione ad un rapporto di lavoro dipendente a fronte delle quali - tuttavia - non viene concretamente prestata l'attività lavorativa. In particolare, viene chiarito che per una corretta ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati contraenti sulle somme percepite dal dipendente si deve considerare il luogo in cui la predetta attività sarebbe stata plausibilmente svolta. A tal fine, occorre valutare tutti i fatti e le circostanze del caso (cfr. anche le Linee Guida del Segretariato OCSE sui trattati fiscali e l'impatto della pandemia da COVID-19, aggiornate al 21 gennaio 2021, parr. 49 ss.).

Sulla base di quanto rappresentato nell'istanza, considerata la peculiarità dell'anno 2020 dovuta al fermo voli a seguito dell'emergenza epidemiologica, si condivide la soluzione interpretativa proposta dal Signor X di prendere a riferimento

il luogo in cui lo stesso ha svolto la sua attività nel periodo precedente (2019).

Così individuato il luogo di prestazione dell'attività lavorativa dell'Istante nel 2020, si ritiene questo assuma rilevanza ai fini dell'applicazione dell'articolo 15 della Convenzione e dell'articolo 23, comma 1, lettera c), del TUIR.

Da ciò consegue che il reddito in esame, corrisposto al pilota residente olandese, sia assoggettato ad imposizione concorrente in Italia e nei Paesi Bassi, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, del citato Trattato internazionale, per la quota riferibile al lavoro dipendente svolto a bordo di aeromobili impiegati per tratte nazionali (italiane) e all'eventuale attività lavorativa effettuata a terra (es. attività di formazione) nel nostro Paese.

Diversamente, la quota di reddito percepito dal Sig. X riferibile all'impiego in voli internazionali sarà imponibile esclusivamente nello Stato di residenza dell'Istante, secondo quanto disposto nell'articolo 15, paragrafo 3, della citata Convenzione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)