

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

CIRCOLARE DI STUDIO

4/2016

Parma, 14 gennaio 2016

OGGETTO: Lavoro dipendente all'estero di un pilota di aerei residente in Italia

La circolare esamina il trattamento fiscale dei redditi percepiti da una persona fisica residente in Italia per attività di lavoro dipendente prestata a favore di una compagnia aerea straniera, in qualità di pilota.

Oltre alla normativa italiana contenuta nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir) che prevede, quale regola generale, che vengano assoggettati a tassazione in Italia *tutti* i redditi – sia italiani che esteri – prodotti da una persona fisica residente in Italia, occorre esaminare le convenzioni contro le doppie imposizioni per verificare se, per la particolare tipologia di reddito in esame (reddito prodotto all'estero da un pilota di aerei) siano previste norme particolari.

Prima di esaminare il caso in esame, tuttavia, si ritiene utile ricordare che, come regola generale, in caso di doppia imponibilità del medesimo reddito (tassato sia in Italia in quanto paese di residenza del contribuente che all'estero in quanto paese di produzione del reddito), la normativa italiana permette di attenuare gli effetti negativi della doppia tassazione, prevedendo il cosiddetto meccanismo del *credito d'imposta*, che consente al contribuente italiano di scomputare dalle imposte italiane le imposte pagate all'estero sullo stesso reddito.

Inoltre, qualora sia operante una Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e il paese nel quale viene prodotto il reddito, la norma contenuta nella Convenzione prevale su quella nazionale.

In materia di redditi da lavoro dipendente, l'articolo 15 del Modello OCSE delle Convenzioni Contro le Doppie Imposizioni (al quale rimandano le principali Convenzioni stipulate dall'Italia) prevede, al paragrafo 1, che *"...gli stipendi, i salari e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato (Italia) riceve in corrispettivo di un'attività dipendente, sono imponibili soltanto in detto Stato (Italia), a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato (nel nostro esempio utilizziamo come stato estero la Francia). Se l'attività è quivi svolta (Francia), le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato (Francia)"*

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

La regola generale, quindi, è che il reddito da lavoro dipendente è tassato (soltanto) nel paese di residenza (Italia), a meno che non sia prodotto nello stato estero (Francia), nel quale caso viene tassato (anche) in quest'ultimo stato (Francia). A questo proposito, la locuzione "anche", ancorché non espressamente indicata nel testo della Convenzione si desume dai principi di interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni contenuti nel commentario al modello OCSE e dalla circostanza che, mancando la locuzione "soltanto", i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero non sono tassati *esclusivamente* nello Stato estero (Francia) ma *anche* nello Stato di residenza del contribuente (Italia).

Tale conclusione, peraltro, è coerente con la normativa interna in base alla quale la tassazione nello Stato in cui è svolta l'attività di lavoro (Francia) non preclude l'eventuale tassazione nello Stato di residenza (Italia) del dipendente (artt. 3 e 51 del Tuir).

L'articolo 15 del Modello OCSE prosegue poi, al paragrafo 2, affermando che *"nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato (Italia) riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato (nel nostro esempio, continuiamo ad utilizzare come stato estero la Francia) sono imponibili soltanto nel primo Stato (Italia) se:*

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato (Francia) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e*
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato (Francia), e*
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato (Francia).*

Nello specifico, il citato comma 2 dell'articolo 15 della Convenzione intende evitare la doppia tassazione in tutti quei casi in cui l'attività di lavoro dipendente prestata all'estero dal contribuente italiano ha natura transitoria. In questo senso, infatti, la Convenzione esclude espressamente la tassazione nello stato estero (Francia) in tutti quei casi in cui il contribuente italiano, pur lavorando nello stato estero (Francia), vi soggiorna per meno di 183 giorni nell'anno solare e non ha, come datore di lavoro, un'impresa (Francesa) residente in quello stato.

L'esenzione prevista dal comma 2 si potrebbe prestare, tuttavia, a facili elusioni nel caso di attività da lavoro dipendente prestate da piloti di aerei, a motivo delle particolari modalità di esercizio dell'attività prestata: considerato il tempo passato in volo, infatti, è facile eludere il tetto dei 183 giorni e, analogamente, il reddito potrebbe venir fittiziamente pagato da una società residente in uno stato diverso da quello in cui il dipendente ha la propria base operativa.

A tal fine, all'articolo 15 del Modello OCSE è stato inserito il paragrafo 3 che, superando il paragrafo 2, affronta in maniera specifica la questione connessa all'individuazione dello Stato in cui debba essere tassato il reddito di lavoro dipendente nel caso in cui questo venga percepito da un pilota di aeromobili in traffico internazionale che presta il proprio

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

servizio per una compagnia aerea estera. In particolare, il paragrafo in questione stabilisce che:

“Nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, le remunerazioni in corrispettivo di un lavoro subordinato svolto a bordo (...) di aeromobili (...) utilizzati in traffico internazionale, sono imponibili nello Stato nel quale è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa (Francia)”.

Ad un primo esame, l'interpretazione della norma potrebbe non essere agevole e, anzi, ha indotto più di un commentatore a leggere il paragrafo 3 nel senso di escludere a tassazione in Italia i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero (Francia) da un contribuente Italiano che lavora per una compagnia straniera (Francese).

Si vuole invece, in questa sede, proporre una lettura differente, più restrittiva: poiché, infatti, la parte finale del paragrafo 3, è strutturata in maniera del tutto identica a quella del paragrafo 1 del medesimo articolo 15, si ritiene che le medesime conclusioni a cui si è giunti per il paragrafo 1 valgano anche per il paragrafo 3; in particolare, questo significa che, mancando nel paragrafo 3 la locuzione “soltanto” il reddito da lavoro dipendente prodotto da un pilota di aeromobili per voli internazionali, fiscalmente residente in Italia che svolge la propria attività come dipendente di una compagnia aerea estera (Francese), sia tenuto a dichiararne il reddito sia in Italia che nello stato estero (Francia).

Per evitare la doppia imposizione, il contribuente italiano potrà poi dedurre dalle imposte liquidate in Italia (calcolate sulla base del proprio “reddito mondiale”), l'imposta pagata in Francia.

Ovviamente, l'assoggettamento sia in Italia che all'estero sussiste *solo* nel caso in cui il lavoratore continui a mantenere il proprio status di contribuente italiano. Può, infatti, accadere che, per effetto del lavoro prestato all'estero, il soggetto italiano finisca con il perdere la residenza (fiscale) italiana, trasferendo all'estero, oltre che la residenza anagrafica, anche il centro dei propri interessi e affari.

Non è infrequente, infatti, il caso in cui il lavoratore chiamato a lavorare all'estero si trovi a spostare nel paese ove presta l'attività lavorativa sia la residenza anagrafica (per ovvie ragioni logistiche) che il centro dei propri interessi e affari: abitazione, famiglia, utenze e investimenti che andrebbero così a sommarsi al fatto di avere, nello stato estero, il proprio datore di lavoro.

In tale situazione è legittimo interrogarsi se il la persona fisica continui a mantenere il proprio status di soggetto fiscalmente residente in Italia o non venga invece a configurarsi uno spostamento della residenza fiscale nel nuovo stato estero.

A questo riguardo, è necessario premettere che, secondo la normativa italiana, ai fini delle imposte sul reddito si considerano fiscalmente residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

I tre criteri per la determinazione della residenza fiscale sono dunque i seguenti:

- iscrizione nell'anagrafe dei residenti;
- domicilio (luogo in cui la persona ha stabilito la sede dei suoi affari e interessi);
- residenza (luogo in cui la persona ha la dimora abituale).

Essendo tali requisiti tra loro alternativi, è sufficiente che si verifichi anche uno solo di essi per la maggior parte del periodo d'imposta, affinché un soggetto si qualifichi come fiscalmente residente in Italia. Ad esempio, la sola cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) non costituisce elemento determinante al fine di escludere il domicilio o la residenza in Italia; domicilio e residenza possono essere desunti con qualsiasi mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici nel caso in cui il cittadino mantenga la sede dei suoi affari ed interessi in Italia.

Tra i diversi elementi utili a comprovare l'effettivo trasferimento all'estero della residenza e del domicilio vi sono:

- la sussistenza della dimora abituale nel paese estero, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese d'immigrazione;
- fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari pagati nel Paese estero;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.;
- la mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

Nel caso in cui, attraverso la normativa interna non si riesca a chiarire lo Stato di residenza di un soggetto, l'articolo 4 del Modello OCSE prevede le c.d. *tie-breaker rules* ovvero un elenco di test che applicati in successione progressiva consentono di stabilire in quale Stato il contribuente debba considerarsi residente.

La disposizione individua i seguenti criteri:

- abitazione permanente;
- centro degli interessi vitali;
- soggiorno abituale;
- nazionalità;
- accordo tra le autorità competenti dei due Paesi contraenti.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

Tali fattori devono essere applicati secondo l'ordine in cui sono elencati, che rappresenta, pertanto, un vero e proprio ordine gerarchico quindi, si dovrà terminare la propria ricerca della residenza non appena uno dei test ottiene un risultato positivo.

Considerata la complessità della materia, si suggerisce di contattare lo Studio per ogni approfondimento circa la corretta applicazione delle norme in commento.

Federico Bottrighi

Luca Montali