Marittimi imbarcati su navi straniere

scritto da goal | 17 Maggio 2019

di Paolo Soro*

Il vuoto normativo concernente i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi immatricolate in Paesi stranieri privi di convenzione bilaterale con l'Italia determina situazioni di doppia "non- imponibilità" del reddito. Vediamo perché. Tra le varie fattispecie di lavoro dipendente prestato all'estero, lo specifico segmento del sistema fiscale e previdenziale applicabile ai marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera straniera, appare del tutto anomalo. Il principio cardine di matrice costituzionale – come noto – è quello di cui all'art. 53 della Costituzione Italiana (capacità contributiva), in base al quale: *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".* Ne consegue che i redditi debbano essere tassati in Italia laddove il percipiente sia fiscalmente residente in Italia (requisito soggettivo), ovvero detti redditi attengano a un'attività svolta sul territorio italiano (requisito oggettivo). In entrambi i casi, vige il citato principio di capacità contributiva e il percipiente deve corrispondere le imposte relative ai redditi prodotti.

Le regole in base alle quali viene data attuazione all'anzidetto principio di rango costituzionale sono stabilite dal decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 *"Approvazione del testo unico delle imposte dirette"* (TUIR), il quale definisce alcuni ulteriori elementi fondamentali.

In particolare, l'articolo 2 individua la residenza delle persone fisiche come il luogo in cui, per la maggior parte del periodo d'imposta (più di 183 giorni):

- sono iscritte alle anagrafi delle popolazioni residenti;
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio (ex art. 43, Codice civile);
- hanno nel territorio dello Stato la residenza (sempre, ex art. 43, Codice civile).

Il successivo articolo 3, al comma 1, statuisce l'applicazione (in Italia, come in quasi tutti gli altri Stati del mondo) del c. d. Worldwide Principle Taxation – Principio della Tassazione Mondiale – per il quale, chi è fiscalmente residente deve versare le imposte su tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti: "*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, al netto degli oneri deducibili*".

Infine, con espresso riguardo alla territorialità dei redditi di lavoro dipendente, l'articolo 23 precisa che gli stessi si considerano prodotti in Italia se l'attività è svolta in Italia.

In base alla vigente normativa, un cittadino italiano non iscritto all'AIRE (Anagrafe Italiani Residenti all'Estero) che presta lavoro come dipendente all'estero nei Paesi firmatari di trattati fiscali e previdenziali con l'Italia, dovrà, dal punto di vista tributario, dichiarare in patria tutti i redditi prodotti e versare le relative imposte mentre dal lato contributivo, dovrà assolvere agli obblighi dettati dalle convenzioni previdenziali in essere portando in deduzione dal reddito imponibile denunciato in Italia gli eventuali contributi trattenuti dal datore di lavoro straniero e versati all'Autorità locale.

Al fine di evitare situazioni irragionevoli e penalizzanti per i lavoratori, i Paesi hanno siglato convenzioni bilaterali e (in osservanza alle attuali raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico – OCSE) multilaterali contro le doppie imposizioni fiscali nonché accordi specifici sulle principali regole bilaterali in materia di previdenza sociale e di assistenza

volte a regolamentare, tra l'altro, il regime pensionistico.

Nel dettaglio, il modello convenzionale raccomandato dall'OCSE e utilizzato (seppure spesso con alcune variazioni) dagli oltre 100 Paesi membri, disciplina – ai primi due commi dell'art. 15 – i redditi di lavoro dipendente:

1. Fatte salve le disposizioni dei successivi articoli 16, 18 e 19, i salari, le paghe e altre forme di remunerazione simili ottenute da un residente di un Paese Contraente con riferimento a un contratto di lavoro dipendente devono essere tassate solamente in quel Paese a meno che il rapporto di lavoro non sia esercitato nell'altro Paese Contraente. In tal caso, la remunerazione deve essere tassata nell'altro Paese.

2. Nonostante le previsioni di cui al paragrafo 1, la remunerazione ottenuta da un residente di un Paese Contraente con riferimento a un contratto di lavoro dipendente nell'altro Paese Contraente deve essere tassata solamente nel primo Paese se:

a) colui che riceve la remunerazione è presente nell'altro Paese per un periodo o per periodi non superiori a 183 giorni considerati in un arco temporale di dodici mesi consecutivi che hanno inizio o termine nell'anno di riferimento per le imposte, e

b) la remunerazione è pagata da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Paese, e

c) la remunerazione non è originata da una stabile organizzazione che il datore di lavoro possiede nell'altro Paese.

Le disposizioni di cui sopra corrispondono al modello convenzionale raccomandato dall'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU), il quale, sempre all'art. 15, disciplina i

redditi da lavoro dipendente con un testo simile al modello convenzionale OCSE. Giova tuttavia ricordare che alcuni Paesi, come per esempio gli Stati Uniti, sottoscrivono i trattati adottando il modello convenzionale dell'ONU che si differenzia da quello dell'OCSE per aspetti che esulano dalla disciplina relativa al reddito di lavoro dipendente.

I menzionati due modelli convenzionali (OCSE e ONU) sono simili anche nelle previsioni di cui ai successivi articoli 23/A e 23/B, che individuano due metodi per contrastare il fenomeno della doppia tassazione, più precisamente il metodo dell'esenzione e il metodo del credito (la maggior parte dei Paesi – inclusa l'Italia – ha optato per quest'ultimo).

1. *Quando il residente di un Paese Contraente realizzi reddito o possieda capitale che, in conformità con le previsioni di questa Convenzione, deve essere tassato nell'altro Paese Contraente, il primo Paese menzionato deve consentire:*
    - *la deduzione dalle imposte sul reddito di tale residente, per un ammontare pari alle imposte sul reddito pagate nell'altro Paese;*
    - *la deduzione dalle imposte pagate sul capitale del soggetto residente, in un ammontare pari alle imposte sul capitale pagate nell'altro Paese.*

Tale deduzione in ogni caso non deve eccedere la parte di imposte sul reddito o sul capitale, come calcolate prima dell'effettuazione della deduzione, che è attribuibile, a seconda dei casi, al reddito o al capitale che deve essere tassato nell'altro Paese.

2. *Quando in conformità con qualsiasi previsione di questa Convenzione il reddito realizzato o il capitale posseduto da un residente di un Paese Contraente venga esentato dalla tassazione in quel Paese, tale Paese deve comunque, nel calcolo delle imposte sul reddito o capitale residuo di tale residente, tenere in*

considerazione il reddito o il capitale esentato.

La norma convenzionale in parola è poi ratificata dall'ordinamento italiano all'art. 165 del TUIR, il quale, al primo comma, dispone che:

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Dopo di che, con specifico riferimento al reddito di lavoro dipendente svolto all'estero,interviene un'ulteriore disposizione del TUIR (art. 51, comma 8 bis):

In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale.

Le retribuzioni convenzionali, pertanto, si applicano al verificarsi delle seguenti condizioni:

- il lavoratore dipendente è fiscalmente residente in Italia;
- il lavoro dipendente svolto all'estero in via continuativa è equiparabile a uno dei profili individuati nel citato decreto ministeriale sulle retribuzioni convenzionali;
- il lavoro è l'oggetto esclusivo del rapporto;
- il lavoro è stato svolto all'estero per un periodo superiore a 183 giorni anche non consecutivi, nell'arco di dodici mesi (dunque, non necessariamente all'interno

del medesimo anno solare).

Laddove non si verifichino le suddette condizioni, non si potranno applicare le retribuzioni convenzionali e il reddito verrà tassato in base alla retribuzione complessiva effettivamente percepita (al netto degli oneri previdenziali eventualmente trattenuti e versati dal datore di lavoro estero), fatta naturalmente salva l'applicazione delle detrazioni di legge per lavoro dipendente previste dall'ordinamento tributario italiano. Ad integrazione dei punti di cui sopra, si rammenta che, in merito alla determinazione del periodo in questione, la Circolare 207/2000 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per quanto concerne il computo dei giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero, il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo, è sufficiente, infatti, che il lavoratore presti la propria opera all'estero per più di 183 giorni nell'arco di dodici mesi. Appare opportuno precisare che il Legislatore, con l'espressione "nell'arco di dodici mesi", non ha inteso fare riferimento al periodo d'imposta, ma alla permanenza del lavoratore all'estero stabilita nello specifico contratto di lavoro che può anche prevedere un periodo a cavallo di due anni solari. Per l'effettivo conteggio, poi, dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano nel computo del limite dei 183 giorni, i periodi di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi.

Dal punto di vista previdenziale, invece, il decreto legge 317/1987 (art. 1) statuisce:

I lavoratori italiani operanti all'estero, in Paesi extracomunitari con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale, alle dipendenze dei datori di lavoro italiani e stranieri, sono obbligatoriamente iscritti alle seguenti forme di previdenza e assistenza sociale, con le modalità in vigore nel territorio nazionale: a) assicurazione

per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti; b) assicurazione contro la tubercolosi; c) assicurazione contro la disoccupazione involontaria; d) assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali; e) assicurazione contro le malattie; f) assicurazione di maternità.

Tale descritta regolamentazione afferente il lavoro dipendente svolto all'estero ha, peraltro, delle significative eccezioni soprattutto nell'ambito della particolare categoria dei marittimi.

Prima di affrontare una analisi dettagliata delle varie problematiche normative riferita al lavoro marittimo, giova ricordare le due principali definizioni che individuano il particolare settore.

Il decreto legislativo 71/2015 individua il **lavoratore marittimo** come ogni persona che svolge, a qualsiasi titolo, servizio o attività lavorativa a bordo di una nave, che ha ricevuto una formazione ed è in possesso di un certificato di competenza o di un certificato di addestramento o di altra prova documentale.

Per quanto, invece, concerne la definizione di "**nave**", il Codice della navigazione individua come tale, qualsiasi costruzione destinata al trasporto per acqua, anche a scopo di rimorchio, di pesca, di diporto o ad altro scopo.

Sempre secondo lo stesso Codice della navigazione, le navi italiane in alto mare, in luogo o spazio non soggetto a sovranità di altro Stato straniero, sono considerate come territorio italiano. Pertanto, l'essere a bordo di tali imbarcazioni (anche se in navigazione) equivale a trovarsi nel territorio dello Stato. Individuati i concetti di lavoratori marittimi e di nave, si riprende l'analisi normativa sulle eccezioni previste per questo settore. In base al modello convenzionale, l'ultimo comma del già citato articolo 15 (sia

OCSE sia ONU), stabilisce che:

Nonostante le precedenti previsioni di questo Articolo, la remunerazione ottenuta con riferimento a un rapporto di lavoro dipendente svolto a bordo di un'imbarcazione o velivolo che opera nel traffico internazionale o a bordo di una barca che svolge trasporto per vie interne marine navigabili, deve essere tassata nel Paese Contraente nel quale è situato il luogo di effettiva amministrazione dell'impresa.

Gli stessi modelli convenzionali (articolo 3) definiscono anche il concetto di "traffico internazionale", da intendersi come qualsiasi trasporto mediante imbarcazione o velivolo svolto da un'impresa che ha il suo luogo di effettiva amministrazione in un Paese Contraente, eccetto quando l'imbarcazione o il velivolo opera esclusivamente in località dell'altro Paese Contraente.

Con espresso riferimento, invece, all'ordinamento nazionale, l'art. 5 del già citato decreto legge 317/1987 ha stabilito che le disposizioni concernenti i lavoratori italiani all'estero (inclusa l'adozione delle retribuzioni convenzionali) non si applicano ai lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera.

A evitare qualsiasi differente applicazione di detta previsione, è poi intervenuta la legge 16 marzo 2001, n. 88 (Nuove disposizioni in materia di investimenti nelle imprese marittime), la quale ha fornito la seguente interpretazione autentica:

Il comma 8-bis dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dall'articolo 36, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, deve interpretarsi nel senso che per i lavoratori marittimi italiani imbarcati su navi battenti bandiera estera, per i quali, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, e dell'articolo 5,

comma 3, del decreto legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398, non è applicabile il calcolo sulla base della retribuzione convenzionale, continua a essere escluso dalla base imponibile fiscale il reddito derivante dall'attività prestata su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi. I lavoratori marittimi percettori del suddetto reddito non possono in alcun caso essere considerati fiscalmente a carico e, se richiedono prestazioni sociali agevolate alla pubblica amministrazione, sono comunque tenuti a dichiararlo all'ufficio erogatore della prestazione, ai fini della valutazione della propria situazione economica.

In relazione a quanto sopra, pertanto, è evidente che:

1. Ai marittimi che svolgono lavoro dipendente all'estero non sono in alcun caso applicabili le retribuzioni convenzionali. In realtà, quanto ribadito dall'appena richiamata norma di interpretazione autentica appare persino superfluo, atteso che, non esistendo un profilo equipollente a quello dei marittimi nel decreto ministeriale che determina annualmente le retribuzioni convenzionali, perlomeno a parere di chi scrive, era già ovvio che dette retribuzioni non si sarebbero comunque potute applicare al caso de quo.

2. Ai marittimi – a differenza degli altri dipendenti che svolgono le loro prestazioni all'estero – ai fini dell'applicazione della norma convenzionale così come recita l'ultimo comma del già citato articolo 15 della convenzione OCSE sopra esposto e in deroga alla previsione del TUIR, non è espressamente richiesto un periodo di svolgimento di lavoro superiore ai 183 giorni nell'arco di dodici mesi se imbarcati su navi battenti bandiera Detta previsione appare del tutto coerente con quanto indicato sempre nel modello convenzionale (articolo 8), in merito al reddito delle imprese di navigazione che scontano la tassazione esclusivamente

nello Stato contraente nel quale è situato il luogo di effettiva direzione dell'azienda. Inoltre, il commentario all'articolo 15, ultimo comma, del modello OCSE, riferendosi alle imbarcazioni che effettuano traffico internazionale, riserva agli Stati contraenti la facoltà di attribuire la potestà impositiva nello Stato in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa, sia in relazione al reddito delle società proprietarie che per le remunerazioni erogate ai loro equipaggi. Da ciò ne consegue che, mentre tutti i dipendenti che lavorano all'estero devono detrarre le imposte ivi già versate per la determinazione di quelle da pagare in Italia (metodo del credito d'imposta), per i marittimi il problema della doppia imposizione è risolto alla radice in quanto detti proventi non sono rilevanti in Italia. Cionondimeno, l'effetto opposto che – come avremo modo di illustrare a breve – si verifica in alcune situazioni, è quello di una doppia "non-imposizione".

3. Il Legislatore nazionale ha inteso agevolare il lavoratore marittimo a condizione che l'attività sia prestata a bordo di navi battenti bandiera straniera. Viene superata ogni regola che caratterizza la tassazione delle altre tipologie di reddito da lavoro dipendente prodotto all'estero. Non rilevano, infatti, la residenza del datore di lavoro, quella del dipendente, il luogo geografico di svolgimento effettivo della prestazione lavorativa (e quindi non rileva la posizione della nave, la navigazione nelle tratte interne o internazionali). Paradossalmente un armatore italiano potrebbe localizzare la sede effettiva di direzione della sua compagnia di navigazione in uno Stato estero e le navi che batteranno bandiera straniera, potrebbero svolgere servizio all'interno delle acque territoriali nazionali con a bordo equipaggi di lavoratori residenti in Italia.

In relazione ai lavoratori marittimi italiani che prestano servizio a bordo di navi battenti bandiera straniera, si possono verificare le seguenti due situazioni:

1. Il marittimo è rimasto imbarcato per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici In tal caso si applica la norma interna di interpretazione autentica più sopra richiamata. Pertanto, anche se il marittimo è fiscalmente residente in Italia, in quanto non iscritto all'AIRE, i redditi prodotti come dipendente a bordo delle navi battenti bandiera estera non assumono rilevanza nei confronti del fisco italiano esonerandolo dall'obbligo dichiarativo e dal pagamento delle imposte in base al principio della tassazione mondiale.

2. Il marittimo è rimasto imbarcato per un periodo pari o inferiore a 183 giorni nell'arco di dodici In questa seconda situazione e a condizione che il Paese estero di interesse abbia sottoscritto una convenzione con l'Italia sulla base dei modelli OCSE / ONU, si giunge di fatto alla medesima conclusione del punto precedente a seguito dell'applicazione della disposizione convenzionale. Quindi pur trattandosi di lavoratori residenti in Italia, i redditi prodotti come dipendenti a bordo delle navi che operano in traffico internazionale battenti bandiera straniera, assumono rilevanza solo nei confronti del Paese presso il quale è localizzata la sede effettiva di direzione dell'impresa datrice di lavoro. Verso il fisco italiano non vi è alcun obbligo dichiarativo né pagamento delle imposte in base al Worldwide Principle Taxation. Andrebbe, nel caso, analizzato il concetto di "sede effettiva di direzione dell'impresa", questione che, però, esula dall'odierna trattazione.

Ovviamente, per entrambe le situazioni sopra esposte, pur non essendoci l'obbligo di presentare il modello Unico per denunciare i redditi in argomento, permangono gli adempimenti

dichiarativi (quadro “RW”) legati al monitoraggio degli eventuali conti correnti bancari aperti all’estero laddove gli stessi superino le soglie prescritte dalla legge.

Ma cosa accade se il Paese estero non ha in essere alcuna convenzione contro la doppia imposizione con l’Italia? Si pensi ai c. d. Stati – ex black list – aventi regimi fiscali privilegiati (esempio: Bahamas, Bermuda etc.).

Ebbene, in tali ipotesi, le anzidette situazioni 1 e 2 conducono a conclusioni diametralmente opposte.

Analizzando in senso inverso i due casi, infatti, nell’ipotesi 2, in assenza di convenzione, non esiste alcuna possibilità di definire l’eventuale potestà impositiva del Paese estero. Di conseguenza, se il marittimo risulta non aver superato il fatidico limite dei 183 giorni, anche non continuativi, nell’arco di dodici mesi, gli è preclusa l’applicazione della norma domestica di interpretazione autentica e dovrà dichiarare in Italia, in forza del Worldwide Principle Taxation, tutti i redditi effettivamente percepiti a bordo delle navi – pure se battenti bandiera estera – nonché versare le correlate imposte. Tutto ciò senza poter applicare le retribuzioni convenzionali, portare in deduzione gli oneri previdenziali eventualmente trattenutigli dal datore di lavoro straniero (che potrebbero essere inesistenti) e senza usufruire del tax credit (sempre che vi siano imposte versate all’estero), rimane salvo solo l’ordinario computo delle detrazioni per lavoro dipendente così come previste dall’ordinamento tributario italiano.

Viceversa, nell’ipotesi 1 si verifica un tipico caso di doppia “non-imposizione”, peraltro del tutto legittima sulla base della normativa in vigore e, al momento, esente da contestazioni da parte dell’Agenzia delle Entrate, salvo si preveda in futuro un apposito ulteriore intervento del Legislatore nazionale (o, a nostro avviso, della Consulta, considerato che parrebbero rilevarsi dei profili di

incostituzionalità con riferimento agli articoli 3 e 53 della Costituzione – uguaglianza e capacità contributiva).

E invero, come appena visto, laddove i marittimi in questione superino il noto limite dei 183 giorni, i redditi prodotti dai medesimi non assumeranno alcuna rilevanza per il fisco italiano, posto che si applica la norma di interpretazione autentica del diritto interno già più volte citata. Contemporaneamente, però, se il Paese in cui ha sede la direzione effettiva dell'azienda è uno Stato a imposizione e contribuzione "zero", è evidente che detti lavoratori non pagheranno alcun tipo di imposte e di contributi nemmeno all'estero.

Ne risulta che i marittimi che operano su navi battenti bandiera straniera godono di un regime di doppia "non-imposizione".

Non è tutto. A ben vedere, inoltre, occorre rilevare come, seppure il numero dei Paesi a imposizione e contribuzione "zero" è ormai alquanto esiguo, vi sono numerosi Stati (con i quali l'Italia ha in essere una convenzione contro le doppie imposizioni a base OCSE / ONU) i cui livelli di tassazione e contribuzione risultano essere comunque prossimi allo "zero". In tutti questi casi va da sé che, pur non ricadendo nelle ipotesi di totale "non-imposizione", i redditi di riferimento subirebbero una tassazione e una contribuzione irrilevante, ben al di sotto del 50% rispetto a quella prevista in Italia, limite di regola indicato nell'ordinamento tributario per identificare i regimi fiscali privilegiati.

In conclusione, dunque, appare evidente che l'attuale normativa domestica concernente il reddito dei lavoratori marittimi che prestano servizio a bordo di navi battenti bandiera straniera sia particolarmente lacunosa e necessiti di opportuni interventi correttivi da parte del nostro Legislatore.

*0dcec Roma