

Niente IRPEF per i marittimi residenti imbarcati su navi battenti bandiera estera

Il beneficio fiscale compete indipendentemente dalla nazionalità della persona

/ **Marcello ASCENZI**

Il personale marittimo fiscalmente residente in Italia impiegato su nave battente bandiera estera per un periodo superiore a **183 giorni** nell'arco di dodici mesi non è soggetto a tassazione sui redditi di lavoro derivanti dall'attività svolta a bordo, anche se di nazionalità non italiana. Tale speciale esenzione trova fonte nell'[art. 5](#) comma 5 della L. 88/2001, norma di interpretazione autentica dell'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR.

Tale ultima disposizione si pone nel contesto della riforma che ha portato all'**armonizzazione**, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali in materia di lavoro dipendente avviata con il DLgs. [314/97](#) che, tra i vari interventi, ha abrogato l'esclusione da tassazione sino ad allora prevista per i lavoratori operanti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Il nuovo regime trovava applicazione dal 2001 ma, nel frattempo, la L. [342/2000](#) aveva introdotto il citato comma 8-*bis* per garantire una più favorevole tassazione sul reddito di lavoro relativo all'attività svolta all'estero e semplificare la determinazione dell'imponibile, basata sulle retribuzioni convenzionali.

Tuttavia, per il personale marittimo le retribuzioni convenzionali non erano previste, per cui la norma della citata L. [88/2001](#), che aveva l'obiettivo tra gli altri di "tutela degli **interessi occupazionali** del settore", ha interpretato il comma 8-*bis* confermando la sua non applicazione al personale marittimo italiano (cui, alle condizioni sopra richiamate, continua ad applicarsi l'esenzione).

Il riferimento al personale di nazionalità italiana potrebbe trovare ragion d'essere nella volontà di tutelare l'occupazione, riferita ai tempi alla sola **forza lavoro** italiana; l'applicabilità di tale disposizione al personale di nazionalità non italiana aveva quindi posto qualche dubbio, parzialmente sciolto dal chiarimento fornito dalla Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. [134/2020](#). Nel documento l'Amministrazione conferma che la locuzione utilizzata dal legislatore ("lavoratori marittimi italiani") deve intendersi riferita anche all'istante, cittadino spagnolo residente ai fini fiscali in Italia, in applicazione dei principi di non discriminazione sanciti dall'art. 23, par. 1, della [Convenzione](#) tra l'Italia e la Spagna.

La scelta della Convenzione è solo una delle **fonti sovraordinate** alla normativa italiana che prevedono il principio di non discriminazione, aspetto di non poco rilievo per sciogliere i dubbi sulla applicazione del regime a tutti i cittadini, compresi quelli di Paesi con cui l'Italia non ha sottoscritto un Trattato, o di Paesi la cui

Convenzione con l'Italia non preveda la clausola di non discriminazione (ad esempio, l'Arabia Saudita).

In genere, il nostro sistema giuridico difficilmente "toltera" disposizioni che prevedono trattamenti diversificati in base alla nazionalità. In tema di normative applicabili solo ai cittadini italiani il Ministero del Lavoro, sempre relativamente alle retribuzioni convenzionali, con nota n. [4103/2011](#) è intervenuto nel fornire la **corretta interpretazione** della L. [398/87](#) (che limita l'ambito di applicazione delle retribuzioni convenzionali ai "lavoratori italiani"), precisando che la norma va interpretata come applicabile a tutti i cittadini comunitari, in virtù dell'art. 18 del Trattato di funzionamento dell'Unione europea, nonché ai soggiornanti di lungo periodo, equiparati dalla direttiva [2003/109/Ce](#) ai cittadini comunitari, concludendo per la sua estensione anche ai cittadini di Paesi terzi regolarmente soggiornanti ai quali, ai sensi del DLgs. [286/98](#), sono garantiti pari diritti dei cittadini italiani, avendo l'Italia recepito la Convenzione dell'OIL n. 143/1975.

Anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, facendo leva sulle norme di tutela contro ogni forma di discriminazione basata sulla nazionalità e sulle norme a tutela della libera circolazione, di cui agli artt. 18 e 45 del Trattato di funzionamento, ha tracciato i confini tra **pratiche compatibili** con la normativa comunitaria e pratiche discriminatorie anche di tipo indiretto che, riservando ai residenti trattamenti più favorevoli, discriminano i cittadini di altri Stati, come nel caso oggetto della sentenza n. [C-279/93](#) (*Schumacker*).

Allo stato dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, anche l'applicazione di una Convenzione è sindacabile se contiene norme che, individuato il **luogo impositivo**, contengono discriminazioni (come nel caso oggetto della sentenza n. [C-307/97](#), *Saint-Gobain*, dove si è affermato che ai centri di attività stabiliti di società non residenti deve essere dato accesso alle agevolazioni previste dalla Convenzione alle stesse condizioni di quelle che si applicano alle società residenti).

Tuttavia, la ripartizione "a monte" della potestà impositiva da parte degli Stati secondo criteri legati alla nazionalità non è censurabile, come confermato di recente nei casi riuniti [C-168/19](#) e [C-169/19](#), dove per i pensionati pubblici italiani residenti in Portogallo, ai sensi della relativa Convenzione, è confermato il diritto di **tassazione esclusiva** in Italia della pensione pubblica, non avendo i contribuenti la cittadinanza portoghese.