

Risposta n. 15/2025

OGGETTO: *Corretta modalità di calcolo del reddito prodotto in Italia dai piloti durante le tratte internazionali che interessano parzialmente il territorio dello Stato italiano.*

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

QUESITO

L'associazione istante (di seguito "*Istante*") chiede un parere sulla corretta interpretazione della locuzione "*reddito prestato nel territorio dello Stato*" ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera *c*) del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e della locuzione "*redditi prodotti in Italia*" ai sensi dell'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 in relazione al calcolo del reddito prodotto in Italia dai piloti durante le tratte internazionali che interessino parzialmente il territorio dello Stato italiano.

Al riguardo, l'*Istante* precisa che la richiesta di chiarimenti è limitata alla disciplina interna, senza considerare eventuali disposizioni convenzionali.

Inoltre, l'*Istante* chiede indicazioni sui doveri informativi del sostituto di imposta al fine di superare le criticità attualmente riscontrate sia con i piloti che con gli uffici dell'amministrazione finanziaria in merito alle richieste di chiarimenti sulle «*modalità di calcolo per la quantificazione del reddito estero indicato in CU*» e sui doveri in capo ai sostituti di imposta in relazione alla corretta imponibilità del reddito per i soggetti non residenti.

Infine, l'*Istante* fa presente che si riserva di presentare eventualmente una seconda istanza in relazione all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

A parere dell'*Istante* è possibile considerare reddito prodotto nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 del TUIR il reddito derivante dal lavoro su voli interni, ovvero voli con partenza e arrivo in Italia.

Pertanto, ritiene che nei confronti dei piloti non residenti in Italia, il reddito derivante dall'attività lavorativa svolta sui voli internazionali non sia imponibile in Italia.

In merito ai doveri informativi del sostituto di imposta, l'*Istante* ritiene che «nessuna norma imponga al sostituto d'imposta di fornire dati sulle modalità di compilazione delle CU al sostituto».

L'*Istante* ritiene che il sostituto d'imposta sia tenuto a rispettare gli obblighi previsti dall'articolo 23, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 64, comma 3, del medesimo d.P.R..

Inoltre, l'Istante ritiene che *«nel momento in cui il lavoratore subordinato comunica formalmente al sostituto d'imposta di essere residente all'estero o di avere i requisiti per usufruire del regime di cui al D.Lgs. 147/2025, il sostituto di imposta NON è legittimato alla tassazione sull'intero importo erogato»*.

Considerata l'oggettiva incertezza normativa, l'Istante chiede la non applicabilità delle sanzioni per tutte le situazioni pregresse alla pubblicazione della risposta alla presente istanza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che eventuali "doveri informativi" del sostituto nei confronti del sostituito che non sono previsti dalla norma tributaria non possono oggetto di interpello, in quanto ai sensi dell'articolo 10-*opties* della legge 27 luglio 2000, n. 212 *«L'amministrazione finanziaria offre, su richiesta, consulenza giuridica alle associazioni sindacali e di categoria, agli ordini professionali, agli enti pubblici o privati, alle regioni e agli enti locali, nonché alle amministrazioni dello Stato per fornire chiarimenti interpretativi di disposizioni tributarie su casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti»*.

Inoltre, premesso che la questione è posta dall'Istante in maniera generica, senza la rappresentazione di un dubbio interpretativo specifico, si forniscono in generale le seguenti delucidazioni.

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».

Per quanto di interesse in questa sede, nei confronti dei non residenti sono tassati in Italia ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera c), del Tuir «*i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50*».

Pertanto, mentre sono sicuramente imponibili in Italia i redditi derivanti da voli "interni", per quanto riguarda l'imponibilità in Italia dei redditi derivanti dai voli "internazionali" si formulano le seguenti considerazioni.

Al fine di individuare i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato nel territorio italiano, in base al citato articolo 23, comma 1, lettera c), del TUIR, occorre far riferimento ai redditi afferenti alla quota parte della prestazione lavorativa effettuata, nel corso del periodo d'imposta (l'anno solare), nel nostro Paese, ossia alle ore in cui la medesima prestazione è svolta nel territorio dello Stato italiano, incluso, nella fattispecie in esame, il suo spazio aereo.

Da quanto precede consegue che, in base alle disposizioni della vigente normativa interna italiana, risulta imponibile in Italia, la quota parte di reddito annuale afferente alle ore di lavoro effettuate, nello stesso periodo d'imposta, nello spazio aereo italiano, mentre il reddito derivante dalle ore di svolgimento dell'attività lavorativa fuori dal territorio e dallo spazio aereo del nostro Paese non sarà, ovviamente, soggetto a tassazione in Italia.

Le considerazioni che precedono, come chiesto dall'*Istante*, esulano da qualsivoglia considerazione in merito all'eventuale applicazione di un Trattato internazionale concluso dall'Italia.

Con riferimento al "*regime speciale per lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (par. 4.1) è stato chiarito che l'agevolazione fiscale si applica ai soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Ciò in base al tenore letterale del citato articolo 16 il quale dichiara espressamente agevolabili i redditi prodotti in Italia ed in linea con la finalità delle norme tese ad agevolare i soggetti che si trasferiscono in Italia per svolgervi la loro attività. Nel citato documento di prassi, per individuare tali redditi si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall'articolo 23 del TUIR. In linea generale, quindi, l'esenzione non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato.

Per beneficiare del "*regime speciale per lavoratori impatriati*", i titolari di reddito di lavoro dipendente, devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro che applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo, al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tale caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

Per quel che concerne gli adempimenti a carico del sostituto d'imposta, il primo comma del citato articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che «*Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi,*

approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Nel caso in cui la ritenuta da operare sui predetti valori non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è tenuto a versare al sostituto l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta».

Il primo comma dell'articolo 64 del medesimo del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che «Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso».

Ai sensi dell'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, il sostituto d'imposta che «non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto».

Ai sensi del terzo comma del citato articolo 23, del d.P.R. n. 600 del 1973 «I soggetti indicati nel comma 1 devono effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio tra le ritenute operate sulle somme e i valori di cui alle lettere a) e b) del comma 2, e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto

delle detrazioni eventualmente spettanti a norma degli articoli 12 e 13 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, e delle detrazioni eventualmente spettanti a norma dell'articolo 15 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, per oneri a fronte dei quali il datore di lavoro ha effettuato trattenute, nonché, limitatamente agli oneri di cui al comma 1, lettere c) e f), dello stesso articolo, per erogazioni in conformità a contratti collettivi o ad accordi e regolamenti aziendali. (...)».

Il versamento delle ritenute operate deve essere effettuato secondo le modalità ed i termini previsti dagli articoli 17 e 18 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, i sostituti d'imposta sono tenuti a rilasciare al sostituito e trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate le Certificazioni Uniche.

Il comma 4 del citato d.P.R. n. 322 del 1988 dispone che *«Le attestazioni comprovanti il versamento delle ritenute e ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 1 sono conservati per il periodo previsto dall'articolo 43, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e sono esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente. (...)».*

Qualora, il sostituto d'imposta violi uno dei predetti obblighi è assoggettato alle relative sanzioni, che non si ritengono disapplicabili.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**