

## RISOLUZIONE N. 15/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma 2 marzo 2021

***OGGETTO: Credito di imposta ex articolo. 4 comma 1 del Decreto Legge 30 dicembre 1997, n. 457 – requisito della stabile organizzazione nel territorio dello Stato***

È stato chiesto alla scrivente di fornire chiarimenti in merito alla spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 30 dicembre 1997 n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, per le imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel "registro internazionale", qualora dette imprese siano non residenti e non abbiano una stabile organizzazione in Italia.

La richiesta riguarda, in particolare, la spettanza di tale credito d'imposta per i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti alla modifica introdotta dall'articolo 10, comma 1, della Legge europea per il 2017 (Legge 20 novembre 2017, n. 167).

Al riguardo, si rappresenta che l'articolo 4, comma 1, del D.L. n. 457 del 1997 stabilisce che *"Ai soggetti che esercitano l'attività produttiva di reddito di cui al comma 2 è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sulle retribuzioni corrisposte al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. Detto credito non concorre alla formazione del reddito imponibile. ..."*.

Il successivo comma 2 stabilisce che “... *il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale concorre in misura pari al 20 per cento a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, disciplinate dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. ....*”.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione di cui all'articolo 4 in esame è richiesto, quindi, che i soggetti esercitino un'attività produttiva di reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale, che concorra a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

I soggetti destinatari dell'agevolazione in esame sono esclusivamente coloro che producono reddito soggetto a imposizione in Italia. La norma, infatti, nell'individuare i soggetti cui spetta l'agevolazione, non distingue tra quelli residenti o non residenti, bensì li individua nei soggetti che producono reddito d'impresa nel territorio dello Stato (ed ivi assoggettato ad imposizione), derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro internazionale. I soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia sono, dunque, *ex se* esclusi dall'ambito soggettivo di applicazione della norma, in quanto per essi non trova applicazione la previsione recata dall'articolo 23 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), il quale, al primo comma, lett. e), dispone che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i “*redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni*”.

Con il richiamato articolo 10, comma 1, della Legge europea 2017, il legislatore ha successivamente stabilito che “*dal periodo d'imposta a decorrere dal quale entra in vigore il decreto di cui al comma 3 del presente articolo, le disposizioni dell'articolo 4 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, ... si applicano anche ai*

*soggetti residenti e ai soggetti non residenti aventi stabile organizzazione nel territorio dello Stato che utilizzano navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali iscritte nei registri degli Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo”.*

Tale ultima disposizione è stata introdotta al fine di superare le criticità riguardanti il riconoscimento del credito di imposta esclusivamente a favore delle navi iscritte nel Registro internazionale e chiudere, in tal modo, la procedura EU Pilot 7060/14/TAXU.

Negli atti parlamentari relativi al disegno di Legge europea 2017 (A.C. n. 4505) si chiarisce, infatti, che *“l’articolo 7 (articolo 10 nella versione finale della legge, ndr), relativo al regime fiscale delle navi iscritte nei registri degli Stati dell’Unione europea o dello Spazio economico europeo (SEE), estende il vigente regime fiscale agevolato relativo ai soggetti esercenti navi iscritte nel Registro internazionale italiano (RII) anche nei confronti di soggetti residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia che utilizzano navi iscritte in registri di Stati dell’Unione europea o dello SEE”.*

La disposizione, come anticipato, è stata introdotta per chiudere il caso EU-Pilot 7060/14/TAXU, nell’ambito del quale la Commissione europea aveva ravvisato l’incompatibilità con i principi del diritto dell’Unione concernenti la libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi delle disposizioni agevolative di natura fiscale connesse all’utilizzo di navi iscritte nel Registro internazionale, in quanto dalla fruizione di dette disposizioni erano esclusi i soggetti che utilizzavano navi iscritte nei registri navali di altri Stati membri dell’Unione europea o dello SEE. In ogni caso è opportuno evidenziare che la contestazione dell’UE riguardava l’esclusione dal beneficio in parola in base all’iscrizione o meno nel Registro internazionale e non anche l’esclusione dal beneficio dei soggetti non residenti sprovvisti di stabile organizzazione in Italia.

Sulla base di quanto sopra rappresentato, si ritiene che il credito d’imposta per il personale imbarcato, di cui all’articolo 4, comma 1, del decreto-legge n.

457 del 1997, non possa essere riconosciuto, anche per i periodi d'imposta antecedenti all'entrata in vigore della Legge europea 2017, in favore dei soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia che, in quanto tali, non hanno esercitato in Italia un'attività produttiva che concorra a formare il reddito complessivo assoggettabile all'IRPEF o all'IRES.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*Firmato digitalmente*