

Risposta n. 10/2026

OGGETTO: Tassazione dei redditi percepiti da lavoratori marittimi imbarcati su navi battenti bandiera estera – articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88

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

QUESITO

L'Istante, fiscalmente residente in Italia, dichiara di essere stato imbarcato su una nave battente bandiera estera «*dal 23/09/2022 al 31/01/2023, dal 14/06/2023 al 28/11/2023 e dal 04/05/2024 al 26/10/2024, per un totale di tre imbarchi*». In sede di richiesta di documentazione integrativa, ha precisato che:

- ha terminato il suo lavoro su navi bandiera estera in data 26 ottobre 2024 e che, a partire da tale data, non ha avuto alcun rapporto di lavoro su navi o aziende di bandiera estera;

- nel 2025 ha lavorato esclusivamente su navi battenti bandiera italiana e prevede di completare l'anno in corso su nave della medesima bandiera;

- in relazione al contratto di lavoro avente durata dal 4 maggio al 26 ottobre 2024, non ha «*usufruito di periodi di riposo di alcun tipo (giorni di ferie, riposi settimanali, festività, eccetera) in quanto non previsti nei contratti marittimi per il personale di guardia*».

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se il reddito prodotto nel 2024, derivante dal lavoro svolto su nave battente bandiera estera, possa beneficiare dell'esclusione dalla tassazione ai sensi dell'articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il reddito prodotto nel 2024, derivante dal lavoro svolto su nave battente bandiera estera, possa beneficiare dell'esclusione dalla tassazione, avendo effettuato «*un periodo di lavoro all'estero superiore ai 183 giorni a cavallo di due anni solari differenti*».

Ciò in quanto «*il conteggio dell'anno fiscale a bandiera estera deve essere computato dal 23/09/2022 fino al 22/09/2023 e dal 23/09/2023 fino al 22/09/2024 [...], di conseguenza avendo rispettato le condizioni richieste l'interessato è esente dalla tassazione sul reddito fino al 22/09/2024*

Ad avviso dell'*Istante*, inoltre, «*il periodo di imbarco dal 23/09/2024 al 26/10/2024 è al di fuori dell'anno fiscale 2023/2024, di conseguenza [...] il periodo specificato deve essere tassato come previsto dalla normativa*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai soggetti fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano le disposizioni dell'articolo 3, comma 1, del medesimo testo unico, secondo il quale «*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*».

In altri termini, il sistema tributario vigente ricollega al requisito della residenza fiscale nel territorio dello Stato la pretesa impositiva sui redditi ovunque prodotti, ragion per cui anche i redditi prodotti al di fuori del territorio dello Stato concorrono alla formazione del reddito complessivo. In particolare, le persone fisiche residenti sono tassate in Italia sia sui redditi prodotti nel territorio dello Stato sia su quelli di fonte estera, sulla base del principio della tassazione del reddito ovunque prodotto (c.d. "worldwide taxation principle").

Tuttavia, questa previsione di carattere generale trova una deroga nell'articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88 che reca una norma di interpretazione autentica dell'articolo 48 (ora articolo 51), comma 8-bis, del TUIR, concernente la determinazione sulla base delle retribuzioni convenzionali del «*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*».

La norma dispone, in particolare, che il citato comma 8-bis, «*dove 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 ad 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 [...]*».

Nella risposta ad istanza di interpello n. 112, pubblicata il 20 gennaio 2023, viene precisato, al riguardo, che in base al dato letterale della disposizione contenuta nel citato 5, comma 5, della legge n. 88 del 2001 «*i redditi corrisposti a marittimi di nazionalità italiana, che lavorano - per più di 183 giorni in un arco temporale di dodici mesi - su navi battenti bandiera estera, non dovranno essere assoggettati ad imposizione nel nostro Paese. Ciò a prescindere dalla residenza dei medesimi marittimi e dal luogo di prestazione dell'attività lavorativa, con il conseguente venir meno dell'obbligo di dichiarazione di tali redditi da parte del contribuente (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate del 20 giugno 2002 n. 55/E)*».

In sostanza, dunque, per effetto delle disposizioni sopra citate, il reddito derivante dall'attività prestata dai marittimi di nazionalità italiana su navi battenti bandiera estera non è assoggettato ad imposizione se l'attività è svolta su tali navi per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi.

Chiarimenti in ordine all'applicazione del citato articolo 51, comma 8-bis del TUIR sono stati forniti con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 (cfr. paragrafo 1.5.7) con la quale è stato, tra l'altro, precisato che «*per quanto concerne il computo dei*

giorni di effettiva permanenza del lavoratore all'estero [...] il periodo da considerare non necessariamente deve risultare continuativo [...]. Appare opportuno precisare che il legislatore con l'espressione "nell'arco di dodici mesi" non ha inteso far 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 dei giorni di permanenza del lavoratore all'estero rilevano, in ogni caso, nel computo dei 183 giorni, il periodo di ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi» (sottolineatura aggiunta).

In sostanza, dunque, per ogni periodo d'imposta, coincidente sempre con l'anno solare, ai fini della verifica del rispetto del requisito temporale di permanenza all'estero, occorre far riferimento ai periodi indicati negli specifici contratti di lavoro le cui durate ricadono, anche parzialmente, nell'anno solare di riferimento, potendo avere alcuni di essi anche una durata con periodo a cavallo di due anni solari. Ciò comporta che il predetto requisito temporale si considera rispettato per un determinato periodo d'imposta, in presenza di uno o più contratti di lavoro anche aventi durata a cavallo di più anni solari che, nel loro insieme, assicurino una permanenza all'estero del lavoratore superiore a 183 giorni.

Ad analoghe conclusioni si perviene anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nel citato articolo 5, comma 5 della legge n. 88 del 2001, trattandosi di una norma di interpretazione autentica dell'articolo 51, comma 8-bis del TUIR oggetto dei chiarimenti sopra riportati.

Ciò comporta che, anche ai fini dell'esclusione dalla base imponibile prevista per i lavoratori marittimi, per ciascun periodo d'imposta occorre verificare il rispetto del predetto requisito temporale, tenendo conto della presenza di uno o più contratti di lavoro eventualmente anche aventi durata a cavallo di più anni solari che, nel loro insieme, assicurino una permanenza all'estero del lavoratore superiore a 183 giorni.

Ciò premesso, sulla base di quanto rappresentato nell'istanza di interpello, e qui assunto acriticamente, si rileva che per il 2024 l'*Istante* ha stipulato un solo contratto che prevede una durata dell'imbarco «*dal 04/05/2024 al 26/10/2024*». Tale imbarco, a causa della sua durata, non è sufficiente a integrare il requisito dell'attività prestata su nave battente bandiera estera per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, previsto dal citato articolo 5, comma 5, della legge 16 marzo 2001, n. 88.

Va considerato, inoltre, che, nel caso di specie, per l'anno 2024 l'*Istante*, ha precisato «*di non aver usufruito di periodi di riposo di alcun tipo (giorni di ferie, riposi settimanali, festività, eccetera)*».

Ne consegue che, con riferimento al periodo d'imposta 2024, il reddito derivante dall'attività prestata sulla nave battente bandiera estera, prodotto dall'*Istante* a fronte dell'attività lavorativa svolta in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro per un periodo, come da contratto, inferiore a 183 giorni nell'arco di dodici mesi, non potrà beneficiare della esclusione dalla base imponibile del periodo d'imposta di riferimento e dovrà essere assoggettato a tassazione in Italia e determinato secondo le ordinarie modalità di cui all'articolo 51 del TUIR.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della

loro veridicità e concreta attuazione del contenuto restando, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

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