

Singapore come Dubai? Per la tassazione dei c.d. Government services sembrerebbe di sì

di **Davide Greco**, **Maria Lucia Di Tanna** e **Carlo Zambelli**

L'approfondimento

Cos'hanno in comune una risposta ad interpellato che si occupa di smart working a Singapore ed una sentenza della Corte di cassazione relativa a remunerazioni percepite da un fantino italiano negli Emirati Arabi Uniti? L'applicazione, ad entrambi i casi, della norma convenzionale volta ad individuare lo Stato impositore delle remunerazioni derivanti da c.d. funzioni pubbliche o government services. Trattasi, in particolare, dell'art. 18 (o 19) delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Smart working a Singapore. Il Caso

La risposta ad interpellato n. 161 pubblicata in data 25 gennaio 2023 (di seguito, anche, "**Risposta n. 161/2023**" o "**Caso Singapore**") aveva ad oggetto il caso di una cittadina italiana la quale, chiedeva chiarimenti in merito al luogo di tassazione delle remunerazioni percepite e derivanti dal rapporto di lavoro alle dipendenze di una istituzione pubblica della Repubblica italiana (di seguito, anche, "**Beta**"). La particolarità del caso era da ricercare nel fatto che la contribuente aveva dichiarato che, dal mese di luglio dell'anno x, essa si era trasferita a Singapore continuando a lavorare per Beta ma in modalità *smart working* e per motivazioni strettamente personali. La

contribuente, infatti, aveva dichiarato di essersi trasferita a Singapore per raggiungere il marito. Di lì il dubbio. Dove tassare le remunerazioni derivanti da un rapporto di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro (pubblico) italiano ma prestato in modalità *smart working* a Singapore (quest'ultimo divenuto, nel mentre, il nuovo Stato della residenza)?

Fantino italiano consulente degli Emirati Arabi. Il Caso

La sentenza della Corte di cassazione n. 1210 del 21 gennaio 2020 (di seguito, anche, Cassazione "**1210/2020**" o "**Caso Dubai**") ha visto coinvolto un noto fantino italiano, il quale si era visto contestare dall'Amministrazione finanziaria italiana maggiori redditi per il periodo d'imposta 2005 e relativi ad un'attività di consulenza e promozione nell'ambito della disciplina sportiva di resistenza equestre che il contribuente aveva prestato in favore del Governo degli Emirati Arabi Uniti.

La particolarità del caso, anche qui, era da ricercare nel fatto che la controparte del rapporto di

Davide Greco - Avvocato in Milano, Associate in Studio Cocchi & Associati

Maria Lucia Di Tanna - Dottore commercialista in Milano, Partner in Studio Cocchi & Associati

Carlo Zambelli - Dottore commercialista in Milano, Partner in Studio Cocchi & Associati

lavoro era un'istituzione pubblica. Nel caso di specie, il Governo degli Emirati Arabi Uniti. Di qui, il dubbio. Dove tassare le remunerazioni percepite da un cittadino italiano¹ per attività, in questo caso di libera professione, svolte in favore di un'istituzione pubblica estera?

Smart working a Singapore e consulenza equestre a Dubai: Dove la similitudine?

Il Caso Singapore ed il Caso Dubai, ancorché a prima vista potrebbero sembrare due *case study* molto lontani tra loro in realtà presentano un elemento comune. Trattasi, in particolare, della natura pubblica del datore di lavoro. Sia, infatti, la contribuente trasferitasi a Singapore sia il fantino italiano avevano quale controparte del rapporto di lavoro un soggetto pubblico. La contribuente italiana, un'istituzione pubblica della Repubblica italiana mentre, il fantino italiano, direttamente il Governo degli Emirati Arabi Uniti.

In entrambi i *case studies*, quindi, vero *punctum dolens* della questione era comprendere ove tassare le remunerazioni percepite dai due cittadini italiani e corrisposte da istituzioni pubbliche e non private.

Vedremo, infatti, che per le remunerazioni di fonte pubblica, le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevedono una norma *ad hoc* la quale stabilisce regole diverse rispetto a quanto previsto dagli artt. 14 e 15 in materia di lavoro dipendente e professioni indipendenti.

Prima di vedere, dunque, come la Corte di cassazione prima² e, l'Amministrazione finanziaria poi³, hanno risolto i due *case studies* oggetto di approfondimento vediamo - subito - le regole volte ad individuare il luogo di tassazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo previste dalle Convenzioni internazionali.

Lavoro dipendente e lavoro autonomo

La disciplina convenzionale in materia di redditi di lavoro dipendente e autonomo, generalmente si trova contenuta all'interno degli artt. 14 e 15

delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Volendo partire dalla disciplina riservata ai professionisti, la norma deputata nelle Convenzioni internazionali a ripartire la potestà impositiva in materia di redditi di lavoro autonomo è l'art. 14. Articolo, lo si ricorda, che nel 2000 è stato espunto dal Modello di Convenzione OCSE a seguito della pubblicazione del rapporto OCSE *Issues related to art. 14 of the OECD Model Tax Convention* **ma** ancora, più che mai vivo nelle singole Convenzioni stipulate dall'Italia le quali, proprio come nel caso che andremo ad analizzare, riprendono ancora fedelmente quanto previsto dall'allora art. 14 del Modello OCSE⁴.

Tanto premesso, l'art. 14 delle Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia attribuisce potestà impositiva esclusiva allo Stato della residenza del professionista a meno che quest'ultimo non disponga abitualmente nell'altro Stato (*i.e.* lo Stato della fonte) di una base fissa per l'esercizio delle sue attività⁵.

In tale seconda ipotesi, i redditi sono imponibili (anche) nell'altro Stato ma unicamente nella misura in cui siano imputabili a detta base fissa⁶. Quanto chiarito sopra, si conferma anche nella versione inglese della norma ove viene utilizzato, a tal fine il verbo *shall be* in luogo di *may be taxed*. *Income derived by a resident of a State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other State for the purpose of performing his activities.*

Note:

- 1 Quest'ultimo residente in Italia a differenza della cittadina italiana trasferitasi in *smart working* a Singapore.
- 2 Nel 2020.
- 3 Nel 2023.
- 4 D. Greco, "Compensi percepiti dalle *fashion models* internazionali: il caso Dolce & Gabbana", in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 1/2023.
- 5 E. Vial, "Applicazione della ritenuta del 30% a compensi pagati a professionisti non residenti", in *il fisco*, n. 30/2022.
- 6 Potestà concorrente.

Redditi di lavoro autonomo e dipendente

Potestà concorrente in presenza, invece, di una base fissa come chiarito nel secondo periodo della norma in commento attraverso l'utilizzo del verbo *may be taxed*.

*(...) unless he has a fixed base regularly available to him in the other State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income **may be taxed** in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.*

Compreso, quindi, che a livello convenzionale i redditi di lavoro autonomo seguono la residenza del professionista salva l'ipotesi in cui il reddito venga prodotto nello Stato della fonte per mezzo di una base fissa ivi localizzata⁷ vediamo, adesso, le regole che governano i redditi di lavoro dipendente.

La norma deputata nelle Convenzioni internazionali a ripartire la potestà impositiva in materia di redditi di lavoro dipendente è l'art. 15. Articolo che, a differenza dell'art. 14 di cui si è parlato sopra, trova piena cittadinanza anche all'interno della Matrice di tutte le Convenzioni internazionali. Il Modello OCSE.

Dispone l'art. 15 del Modello OCSE che: *“Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment **shall be taxable** only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom **may be taxed** in that other State.*

*Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State **shall be taxable** only in the first-mentioned State if:*

- a. *the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and*
- b. *the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and*
- c. *the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.*

Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment, as a member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first-mentioned State”.

In sostanza, l'art. 15, del Modello OCSE⁸ prevede la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza del lavoratore, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti i redditi, sia svolta nell'altro Stato contraente (*i.e.* lo Stato della fonte), ipotesi in cui i predetti emolumenti sono assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi⁹.

Proseguendo nella lettura della norma si scoprirà, tuttavia, che l'art. 15 attribuisce potestà esclusiva allo Stato della residenza indipendentemente da quanto chiarito sopra ancorché il lavoratore abbia percepito il reddito per un'attività di lavoro subordinato svolta nell'altro Stato allorché ricorrano congiuntamente le tre condizioni sotto elencate:

- (a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato (*i.e.* Stato della fonte) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;
- (b) le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato;
- (c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato”.

Note:

7 A cui il reddito possa essere riferita.

8 A cui si conformano gli artt. 15 di tutte le Convenzioni stipulate dall'Italia.

9 Si veda, L. Scappini - F. Benini, “Il trattamento fiscale delle indennità di fine rapporto in caso di attività lavorativa svolta all'estero”, in *il fisco*, n. 47-48/2022.

Redditi di lavoro autonomo e dipendente

In definitiva, quindi, la regola generale che governa sia i redditi di lavoro dipendente sia quelli di lavoro autonomo è che gli stessi debbano essere tassati esclusivamente nello Stato della residenza del percettore.

I Government services

Cosa sono i c.d. *Government services* e quale norma delle Convenzioni internazionali li “regolamenta”? Queste, sono le domande a cui cercheremo di dare risposta nel prosieguo con la precisazione, d’obbligo, che ci riferiremo sempre all’art. 19 delle Convenzioni essendo questo l’articolo che il Modello OCSE utilizza per ripartire la potestà impositiva in materia di *Government service*.

La premessa, riteniamo, sia d’obbligo in virtù del fatto che i c.d. servizi di funzione pubblica a seconda della Convenzione possono essere disciplinati o dall’art. 18 ovvero dall’art. 19 della Convenzione.

Per nostra semplicità, quindi, noi faremo sempre riferimento all’art. 19 consapevoli, tuttavia, che in alcune Convenzioni la norma deputata a regolamentare i *Government service* potrebbe essere, invece, l’art. 18.

Tanto premesso, vediamo cosa dispone l’art. 19 in commento.

L’art. 19 del Modello OCSE stabilisce che:

“Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State”.

In sostanza, secondo il primo paragrafo dell’art. 19 in commento i salari (diversi dalle pensioni) pagati da uno Stato contraente, da una suddivisione politica o amministrativa ovvero da un ente locale ad una persona fisica in relazione, o meglio, in corrispettivo dei servizi da questa resi a detto Stato contraente (o, a detta suddivisione o ente) sono imponibili soltanto nello Stato della fonte.

Il secondo paragrafo dell’art. 19 in commento stabilisce poi che:

However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:
1. *is a national of that State; or*
2. *did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.*

Il secondo paragrafo richiamato, in deroga al principio della tassazione esclusiva nello Stato della fonte, attribuisce potestà esclusiva allo Stato della residenza (anche qui viene utilizzato il verbo *shall be taxable*) laddove lo stesso sia, anche, lo stato di svolgimento dell’attività allorquando:

1. il contribuente abbia la nazionalità di tale Stato;
2. il contribuente non sia divenuto residente dello Stato in cui esercita la propria attività lavorativa al solo fine di rendervi i servizi.

Da quanto scritto, se ne deduce che:

1. come principio base le remunerazioni derivanti dallo svolgimento di funzioni pubbliche debbano essere tassate solo nello Stato della fonte. Ovvero nello Stato in cui si trova il datore di lavoro pubblico sia esso direttamente uno Stato contraente ovvero una sua suddivisione politica o amministrativa o, ancora, un ente locale;
2. deroga alla regola generale della tassazione esclusiva nello Stato della fonte è quella di tassazione esclusiva nello Stato di residenza purché tale Stato sia anche quello ove viene prestato il servizio ed il contribuente sia o cittadino di tale Stato ovvero si sia trasferito in tale Stato per motivazioni diverse da quelle lavorative.

Al di là della tormentata e, a nostro dire, infelice formulazione letterale della norma, vero *punctum dolens* dell’art. 19 è quello di comprendere cosa si debba intendere per “servizi resi allo Stato”.

La domanda che sorge spontanea è se per “servizi resi allo Stato” debbano intendersi solo le attività inerenti all’esercizio delle funzioni pubbliche tipiche quali la funzione amministrativa, legislativa e giudiziaria afferenti il Governo dello Stato

Redditi di lavoro autonomo e dipendente

ovvero se la nozione in argomento abbia un ambito applicativo più esteso.

Sul punto ci soccorre, nel latitare della dottrina, la giurisprudenza di legittimità. Proprio, infatti, nella sentenza oggetto del presente approfondimento (l'unica, ci pare, che abbia mai affrontato il tema) è stato chiarito che:

“la nozione di ‘servizi resi allo Stato’ è più generale e si estende a ricomprendere qualunque servizio richiesto dal Governo, che vi ravvisa profili interesse pubblico, come può essere il promovimento a livello nazionale di una disciplina sportiva, secondo una prassi comune anche all'organizzazione amministrativa nazionale, che pure contempla l'istituzione di enti pubblici con finalità di promozione sportiva nonché, da ultimo, un apposito Ministero per lo sport”.

Se ne deduce, quindi, che qualunque servizio richiesto da un Governo o sua articolazione (ancorché locale) di rilevanza pubblica è da ritenere rientri all'interno dell'art. 19 con la conseguenza che le remunerazioni percepite dovranno essere tassate nello Stato individuato nei paragrafi precedenti.

Anche il Commentario al Modello OCSE sembrerebbe porsi sulla medesima falsariga.

Innanzitutto:

- (1) stabilendo che “[t]he provisions of the Article apply to payments made not only by a State but also by its political subdivisions and local authorities (constituent states, regions, provinces, départements, cantons, districts, arrondissements, Kreise, municipalities, or groups of municipalities, etc.)” ha correttamente interpretato la norma includendovi oltre allo Stato inteso come tale anche tutte le sue articolazioni siano esse statali, regionali o locali;
e, successivamente
- (2) soffermandosi proprio sul concetto di “servizi resi” (cfr. paragrafo 5 del commento all'art. 19 del Modello OCSE) è stato precisato che già dal Modello di Convenzione OCSE del 1977 l'espressione esercizio di

funzioni governative era stata eliminata al fine ultimo di poter includere servizi non strettamente connessi con le tipiche funzioni governative lasciando, tuttavia, liberi gli Stati che ritengono che tale ampliamento non sia “conveniente” di non accettarlo dovendo, tuttavia, specificare nelle Convenzioni da loro sottoscritte cosa si sarebbe dovuto intendere con l'espressione “*in the discharge of functions of a governmental nature*”¹⁰.

Soluzione del Caso Singapore e del Caso Dubai

Sia il Caso Singapore che quello Dubai sono stati risolti attraverso l'applicazione della disciplina convenzionale in materia di c.d. *Government services* la quale, come abbiamo già avuto modo di precisare, in dipendenza della Convenzione stipulata dall'Italia troverà cittadinanza o, nell'art. 18, ovvero nell'art. 19.

Più precisamente per il Caso Singapore, come vedremo, venne applicato l'art. 18 della Convenzione Italia-Singapore mentre, per il Caso Dubai, trovò applicazione l'art. 19 della relativa Convenzione.

Iniziamo con il Caso Singapore.

Ricordiamo velocemente che, nel Caso Singapore, la contribuente - cittadina italiana - chiedeva chiarimenti in merito al luogo di tassazione delle remunerazioni da essa percepite e derivanti dal suo rapporto di lavoro alle dipendenze di una istituzione pubblica della Repubblica italiana. Particolarità del caso era da ricercare nel fatto che la contribuente aveva dichiarato di svolgere la propria attività in *smart working* da Singapore ove, nel

Nota:

¹⁰ According to Article 19 of the 1963 Draft Convention, the services rendered to the State, political subdivision or local authority had to be rendered “in the discharge of functions of a governmental nature”. That expression was deleted in the 1977 Model Convention. Some OECD member countries, however, thought that the exclusion would lead to a widening of the scope of the Article. Contracting States who are of that view and who feel that such a widening is not desirable may continue to use, and preferably specify, the expression “in the discharge of functions of a governmental nature” in their bilateral conventions.

Redditi di lavoro autonomo e dipendente

frattempo era diventata persona fisica residente. Trasferimento, avvenuto, per raggiungere il marito.

A giudizio dell'Amministrazione finanziaria italiana le remunerazioni percepite dalla contribuente si sarebbero dovute tassare esclusivamente a Singapore (Stato della residenza) in forza di quanto disposto dall'art. 18, paragrafo 2, n. 2 della Convenzione Italia-Singapore.

La norma, lo si ricorda, pone una deroga alla regola generale in materia di *Government services* della tassazione esclusiva nello Stato della fonte qualora il soggetto beneficiario delle remunerazioni abbia svolto i servizi nello Stato della propria residenza e del medesimo Stato sia o cittadino ovvero si sia trasferito per motivazioni diverse da quelle di rendervi ivi i servizi.

Corretto, quindi, ritenere competente esclusivamente Singapore quale Stato della residenza e, quindi, della tassazione.

Nel Caso Dubai, invece lo si ricorda, ad essere coinvolto fu un fantino italiano il quale su richiesta del Governo degli Emirati Arabi Uniti offrì, in qualità di residente fiscale italiano, servizi di consulenza direttamente al Governo Emirantino

per promuovere, *in loco*, la disciplina sportiva di resistenza equestre.

A giudizio della Corte di cassazione, la potestà impositiva per le remunerazioni percepite dal fantino italiano e pagate, direttamente, dal Governo di Dubai dovevano essere tassate esclusivamente nello Stato della fonte, (Dubai) in forza della regola generale contenuta nell'art. 19 della Convenzione Italia-Emirati Arabi Uniti in forza della quale:

“[L]e remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale a una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente, sono imponibili soltanto in questo Stato”.

Bene ha fatto, quindi, la Suprema Corte ad applicare il principio base in materia di *Government services* secondo cui le remunerazioni derivanti dallo svolgimento di funzioni pubbliche devono essere tassate solo nello Stato della fonte. Ovvero nello Stato in cui si trova il datore di lavoro pubblico sia esso direttamente uno Stato contraente ovvero una sua suddivisione politica o amministrativa o, ancora, un ente locale.