



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Prot. n. 00036260/2014

San Marino, 02 aprile 2014/1713 d.F.R.

Circolare N.5

**Trasmessa tramite e-mail
e Dogui-Acta**

Spett.li

- **Direttori di Dipartimento**
- **Aziende ed Enti del Settore Pubblico Allargato**
- **Ufficio Tributario**
- **Ufficio Industria Artigianato e Commercio**
- **Ufficio del Lavoro**
- **Contabilità di Stato**
- **Organizzazioni Sindacali**
- **Organizzazioni Economiche**
- **Commissione Nazionale delle Libere Professioni**
- **Associazione Bancaria e Finanziaria**

Loro Sedi

Oggetto: ARTISTI E SPORTIVI – Nota di Approfondimento sull’Ambito di Applicazione dell’Art. 17 della Convenzione Contro le Doppie Imposizioni – Sottoscritta con la Repubblica Italiana.

1. Premessa

L’art. 17 della Convenzione in esame disciplina i redditi derivanti dall’attività personale, prestata nell’ambito di un rapporto di lavoro dipendente od indipendente, percepiti dai professionisti dello spettacolo, musicisti e sportivi (di seguito sinteticamente indicati con l’espressione “*artisti e sportivi*”).

In considerazione delle particolari caratteristiche dell’attività svolta, gli artisti e sportivi non residenti nel territorio della Repubblica di San Marino rimangono nel territorio dello Stato per

REPUBBLICA DI SAN MARINO

Palazzo Begni – Contrada Omerebè, 31 - 47890 San Marino
segreteria.finanze@gov.sm - www.finanze.sm

T +378 (0)5491882.661
F +378 (0)5491882.211



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

un periodo di tempo molto ridotto, strettamente necessario all'esecuzione della prestazione programmata, e non dispongono generalmente di alcuna base fissa in Stati diversi da quello di residenza. Nonostante la ridotta permanenza nello Stato, peraltro, gli artisti e sportivi possono conseguire redditi di ammontare rilevante, giustificando così la presenza nella Convenzione in esame (e nel Modello OCSE) di apposita disposizione normativa.

L'esigenza di tutelare la potestà impositiva dei singoli Stati ha infatti suggerito l'opportunità di adottare un criterio di imponibilità diverso da quelli previsti dagli artt. 14 e 15 con riferimento, rispettivamente, ai professionisti indipendenti ed ai lavoratori dipendenti, in modo da prevedere che i redditi da essi conseguiti siano imponibili nel medesimo Stato in cui traggono origine.

In deroga a quanto previsto dagli artt. 14 e 15, pur in assenza di una base fissa o di un periodo minimo di permanenza nello Stato della fonte, i redditi conseguiti dagli artisti e sportivi sono dunque imponibili anche nello Stato (i.e., nella Repubblica di San Marino) in cui viene svolta l'attività da cui traggono origine (vale a dire nello Stato della fonte).

2. Ambito soggettivo di applicazione dell'art. 17 "Artisti e sportivi"

Il par. 1 dell'art. 17 della Convenzione prevede che gli artisti e gli sportivi che risiedono in uno Stato contraente possono essere sottoposti a tassazione nello Stato contraente in cui le loro attività in quanto tali vengono esercitate, siano esse attività industriali o commerciali o attività da lavoro dipendente. La disposizione costituisce una eccezione, rispettivamente, alle disposizioni di cui agli artt. 14 e 15. Gli artisti e sportivi che esercitano la loro attività in qualità di lavoratori dipendenti ricadono automaticamente nel campo di applicazione dell'art. 15 e, pertanto, sono soggetti alla disciplina prevista dalla predetta norma¹.

¹ L'art. 15 della Convenzione contro le doppie imposizioni firmata con l'Italia prevede che:

"1. Salve le disposizioni degli articoli 16, 18, 19, 20 e 21 i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni in un periodo di dodici mesi che inizi o termini nel corso dell'anno fiscale considerato, e
b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato, e



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Il par. 1 dell'art. 17 si riferisce agli artisti e sportivi. Benché non sia possibile dare una definizione precisa del termine "artista", il par. 1, tuttavia, include una esemplificazione di persone che potrebbero essere considerate di per sé artisti. Tali esempi non dovrebbero essere ritenuti esaustivi. Da un lato, il termine "artista" chiaramente include l'attore teatrale, l'attore cinematografico e l'attore che partecipa a filmati pubblicitari televisivi (ivi incluso, a titolo esemplificativo, un ex sportivo). L'art. 17 può essere applicato anche al reddito corrisposto per una attività avente natura politica, sociale, religiosa o di beneficenza qualora essa comporti un elemento di intrattenimento. Per contro, la disposizione non trova applicazione con riferimento al relatore ad una conferenza o al personale amministrativo o tecnico (ad esempio, operatori cinematografici, produttori, registi, coreografi, personale tecnico, o il personale al seguito di un gruppo musicale, ecc.). Tra le due categorie, si individua un'area intermedia ove è necessario valutare nel suo insieme l'attività delle persone considerate².

Se da un lato, l'art. 17 non fornisce alcuna precisa definizione del termine "sportivi", la stessa non è circoscritta ai partecipanti di eventi atletici tradizionali (ad esempio, podisti, saltatori e nuotatori). Essa include altresì, i giocatori di golf, i fantini, i calciatori, i giocatori di cricket, i tennisti nonché i piloti automobilistici.

Il Commentario al Modello OCSE richiama, in particolare, le seguenti fattispecie:

- con riferimento agli artisti: gli attori di teatro, gli attori in un film o in uno spettacolo televisivo, ovvero coloro che partecipano a manifestazioni politiche, sociali, religiose o di beneficenza che abbiano le caratteristiche di uno spettacolo;

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".

² Precisa il Commentario all'art. 17 del Modello OCSE che una persona fisica può contemporaneamente svolgere l'attività di regista di uno spettacolo e recitarvi, ovvero può essere il regista e produrre un programma televisivo od un film ed assumere un ruolo negli stessi. In tali casi, è necessario valutare le attività che la persona fisica effettivamente esercita nello Stato ove lo spettacolo ha luogo. Se la sua attività in detto Stato ha principalmente natura di intrattenimento, l'art. 17 si applicherà a tutto il reddito percepito dalla persona in detto Stato. Se, tuttavia, la componente di intrattenimento costituisce una parte trascurabile delle attività in detto Stato, l'intero reddito sarà del tutto escluso dal campo di applicazione dell'art. 17 in esame. Negli altri casi, sarà necessaria una ripartizione.

REPUBBLICA DI SAN MARINO



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

- con riferimento agli sportivi: gli atleti tradizionalmente intesi come tali (quali i corridori, i saltatori ed i nuotatori), i calciatori, i fantini, i giocatori di golf, cricket e tennis nonché i piloti di competizioni motoristiche;
- le altre attività connesse a fenomeni di spettacolo, quali i giochi del biliardo, degli scacchi e del bridge.

Nella pratica possono peraltro presentarsi situazioni in cui è difficile stabilire se l'attività svolta da un determinato soggetto possa (o debba) essere qualificata come attività di un professionista dello spettacolo, un musicista, uno sportivo o se sia invece estranea a tale nozione.

Sotto un primo profilo, potrebbe porsi il problema di individuare quale tipo di attività di spettacolo possenga il carattere della professionalità richiesto, ma non definito, dall'art. 17.

La questione, non risolta nemmeno dal Commentario, può non essere di semplice soluzione e può dar luogo ad interpretazioni differenti nei diversi Stati.

Si pensi al caso di un artista non professionista che percepisce un rilevante compenso per la partecipazione ad uno spettacolo che lo impegna per un periodo relativamente lungo di tempo, ovvero alla fase di passaggio, non infrequente nel mondo dello spettacolo, dalla condizione di dilettante a quella di professionista che può prolungarsi per un certo periodo di tempo durante il quale potrebbe non essere semplice individuare i caratteri distintivi dell'una o dell'altra condizione. Il fatto che, al di fuori dello spettacolo in esame, il soggetto percettore del reddito non svolga (o abbia svolto) abitualmente un'attività nel settore dello spettacolo non sembra essere di per sé sufficiente per affermare la non applicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 17 e la conseguente non imponibilità dei compensi percepiti nello Stato in cui l'attività medesima è prestata.

Peraltro, in considerazione della *ratio* della norma di assoggettare ad imposizione nello Stato della fonte i redditi derivanti da prestazioni connesse all'attività dello spettacolo di carattere personale, sembra possibile affermare che il requisito della professionalità non deve essere inteso in senso eccessivamente restrittivo, in modo da non limitare la portata applicativa della norma. In altre parole, sembra possibile escludere l'applicabilità dell'art. 17 in favore di altre norme convenzionali unicamente nei casi di palese assenza del requisito della professionalità, avendo riguardo non solo al carattere di abitualità dell'attività svolta ed alla presenza di una

REPUBBLICA DI SAN MARINO



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

remunerazione ma anche ad ogni altro carattere che può essere di volta in volta di aiuto nella soluzione del problema.

Un secondo aspetto riguarda l'individuazione delle persone che, nell'ambito della realizzazione di uno spettacolo, svolgono un'attività di contenuto artistico nel senso definito dall'art. 17 e quali svolgono invece un'attività di carattere personale regolata dagli artt. 14 e 15. In proposito, il Commentario OCSE chiarisce che non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17 il personale amministrativo o di supporto, tra cui vengono espressamente richiamati i tecnici delle riprese, i produttori, i registi, i coreografi, il personale tecnico, ecc..

Un terzo ordine di problemi può nascere nel caso in cui un medesimo soggetto percepisca un unico compenso ma svolga due attività differenti, di cui solo una ricompresa nell'ambito di applicazione dell'art. 17. Si pensi al caso di un regista o produttore che ha una parte quale attore nel film che dirige o produce. Secondo le indicazioni fornite dal Commentario OCSE, la questione sembra doversi risolvere in primo luogo in funzione dell'attività (di attore ovvero di regista/produttore) che assume un carattere predominante rispetto all'altra. Lo stesso Commentario OCSE, peraltro, non esclude che in determinati casi possa essere opportuno ricorrere al riparto proporzionale del compenso complessivamente percepito.

Un'ultima notazione riguarda la possibilità che una medesima attività possa essere qualificata sia come attività connessa allo spettacolo sia come attività diversa dallo spettacolo, favorendo l'insorgere di difficoltà interpretative che potrebbero suggerire conclusioni divergenti.

Si pensi ad un attore che partecipa alla registrazione di uno spot pubblicitario ovvero ad una sfilata di moda che potrebbe forse rientrare nel novero degli spettacoli (ancorché non intesi in senso stretto).

Per quanto riguarda i redditi derivanti dalla pubblicità o dalle cd. sponsorizzazioni, in particolare, il Commentario OCSE ritiene applicabile l'art. 17 qualora la pubblicità o la sponsorizzazione siano direttamente od indirettamente correlate alla partecipazione dell'artista o sportivo ad un determinato evento nel territorio dello Stato. In assenza di tale correlazione, invece, ai redditi di cui trattasi non dovrebbe essere applicabile l'art. 17 ma le disposizioni contenute negli artt. 7 o 15 del Modello OCSE.

3. Ambito oggettivo di applicazione dell'art. 17 "Artisti e sportivi"

REPUBBLICA DI SAN MARINO

Palazzo Begni - Contrada Omerelli, 31 - 47890 San Marino
segreteria.finanze@gov.sm - www.finanze.sm

T +378 (0549) 882 661
F +378 (0549) 882 244



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

Sotto il profilo oggettivo, va innanzitutto rilevato che gli artisti e sportivi possono percepire una vasta gamma di corrispettivi in forme differenti i quali, a seconda dei rapporti contrattuali da cui originano, possono essere qualificati ai fini convenzionali quali redditi di impresa o derivanti da attività professionale (art. 7 e 14), canoni (art. 12), redditi da lavoro dipendente (art. 15) ovvero redditi derivanti dall'attività artistica e sportiva in senso stretto nei confronti dei quali trova applicazione l'art. 17 del Modello OCSE.

In ambito OCSE, si è quindi posto il problema di stabilire quali fattispecie ricomprendere nell'ambito applicativo dell'art. 17 e quali invece assoggettare ai regimi ordinariamente previsti dalle altre norme convenzionali. Il Comitato Affari Fiscali dell'OCSE, pur prendendo atto delle difficoltà interpretative, ha peraltro ritenuto opportuno privilegiare una interpretazione nel senso che l'art. 17 deve ritenersi applicabile ai redditi percepiti dall'artista o sportivo in dipendenza dell'attività propriamente artistica o sportiva svolta in un determinato Stato. In assenza di un rapporto di dipendenza diretta tra l'attività esercitata ed il reddito conseguito, la norma convenzionale correttamente applicabile non deve essere ricercata nell'art. 17 quanto piuttosto in uno degli altri articoli del Modello OCSE.

In applicazione del principio innanzi enunciato, i redditi corrisposti all'artista o sportivo, ad esempio, in dipendenza dell'annullamento di uno spettacolo, di una gara, o di un altro evento già programmato non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17 ma delle altre norme convenzionali di volta in volta applicabili. In tal caso, infatti, l'artista o sportivo non ha esercitato alcuna attività di carattere personale nel territorio dello Stato e, proprio per tale circostanza, percepisce un'indennità dalla parte organizzatrice nazionale che non è imponibile nello Stato della fonte se non in forza di disposizioni convenzionali diverse da quelle di cui all'art. 17.

Va peraltro sottolineato che il Commentario OCSE lascia agli Stati contraenti la possibilità di escludere dall'ambito di applicazione dell'art. 17 i redditi conseguiti da artisti o sportivi in dipendenza della partecipazione ad eventi finanziati con denaro pubblico.

Il par. 1 dell'art. 17 si applica al reddito corrisposto direttamente o indirettamente ad una persona fisica, sia essa artista o sportivo. In taluni casi il reddito non è corrisposto direttamente alla persona fisica ovvero al suo impresario o agente³.

³ Un orchestrale potrebbe ricevere un salario e non un pagamento specifico per ciascuno spettacolo: in tali casi, lo Stato contraente ove si svolga uno spettacolo può, in virtù del par. 1,



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

La norma in esame non menziona le modalità di calcolo del reddito in questione. Spetta pertanto alla legislazione nazionale di ciascuno Stato contraente stabilire la deducibilità delle spese ai fini della determinazione del reddito.

3. Attribuzione ad altra persona del reddito dell'artista o dello sportivo

Qualora il reddito di un artista o di uno sportivo venga attribuito ad altra persona, e lo Stato della fonte non dispone dell'autorità di assoggettare a tassazione direttamente l'artista o lo sportivo (su tale reddito), il par. 2 dell'art. 17 in commento stabilisce che la quota di reddito, che non può essere oggetto di tassazione in capo all'artista o allo sportivo, può essere sottoposta a tassazione in capo alla persona cui sono corrisposte le remunerazioni. Nel caso in cui la persona a cui sono corrisposte le remunerazioni eserciti una attività industriale o commerciale, l'imposta può essere applicata dallo Stato della fonte anche se il reddito non è attribuibile ad una stabile organizzazione situata in tale Stato⁴.

L'ambito applicativo del par. 2 non è circoscritto alle situazioni in cui l'artista dello spettacolo (o lo sportivo) e la persona a cui il reddito è attribuito (a titolo esemplificativo, una "star

sottoporre a tassazione la porzione del salario corrisposto quale remunerazione per detto spettacolo. Analogamente, qualora un artista o sportivo sia stato assunto, a titolo esemplificativo, da una società unipersonale, lo Stato ove si svolge lo spettacolo può assoggettare ad imposta una quota adeguata delle remunerazioni corrisposte alla persona fisica.

⁴ Secondo il Commentario all'art. 17 del Modello OCSE, possono configurarsi tre casi:

- a) il primo è quello di una società di gestione che, in via esemplificativa, percepisce il reddito per l'apparizione di un gruppo di sportivi (che non è dotato di personalità giuridica);
- b) il secondo è quello di una squadra, compagnia, orchestra, ecc. dotata di personalità giuridica. La remunerazione per gli spettacoli o per gli eventi sportivi può essere corrisposta a tale ente. Le remunerazioni ricevute dai membri della squadra, orchestra, ecc., quale controprestazione per l'attività svolta (o in ogni caso tutti gli altri redditi dei quali essi possono beneficiare), saranno imponibili ai sensi del par. 1 nello Stato in cui lo spettacolo o l'evento sportivo si è tenuto;
- c) la terza situazione fa riferimento ad alcune pratiche elusive relative ai casi in cui le remunerazioni per la prestazione fornita dall'artista o dallo sportivo non sono corrisposte all'artista o allo sportivo ma ad una terza persona, ad esempio, ad una cosiddetta "star company", in modo tale che i redditi non siano assoggettati a tassazione nello Stato dove l'attività è esercitata, né quale remunerazione personale dell'artista o dello sportivo per le prestazioni di servizi, né quali utili d'impresa data l'assenza di una stabile organizzazione.



SEGRETERIA DI STATO
FINANZE E BILANCIO

company") siano residenti nel medesimo Stato contraente. Il paragrafo consente allo Stato in cui un artista dello spettacolo (o uno sportivo) esercita la propria attività di assoggettare a tassazione il reddito derivante da dette attività e percepito da altra persona indipendentemente dalle altre disposizioni della Convenzione altrimenti applicabili. Quindi, nonostante le disposizioni dell'art. 7, il paragrafo in esame permette a detto Stato di sottoporre a tassazione il reddito generato dalla "star company" residente dell'altro Stato contraente anche nel caso in cui l'artista dello spettacolo (o lo sportivo) non sia residente di detto altro Stato. Di converso, nel caso in cui il reddito di un artista dello spettacolo residente in uno degli Stati contraenti venga attribuito ad una "star company", residente di uno Stato terzo con il quale lo Stato della fonte non ha concluso una convenzione fiscale, nulla impedirà a questo Stato contraente di sottoporre a tassazione detta persona sulla base della rispettiva legislazione interna.

IL SEGRETARIO DI STATO
PER LE FINANZE ED IL BILANCIO
(Claudio Felici)

REPUBBLICA DI SAN MARINO

Palazzo Begni – Contrada Omerelli, 31 - 47899 San Marino
segreteria.finanze@gov.sm - www.finanze.sm

T +378 (0549) 882 661
F +378 (0549) 882 244