

Convenzione Italia - USA

a cura Sabina Marchetti



Premessa:

Finalmente è arrivata la ratifica della convenzione Italia- Usa con la legge n. 20 del 3 marzo 2009 (G.U. del 18 marzo 2009). La convenzione firmata a Roma il 17 aprile 1984¹ continua ad essere valida fino a quando non avverrà lo scambio dei documenti di ratifica.

Attualmente il testo unico delle imposte sui redditi (DPR 917/86) disciplina agli articoli 23² e 24³ il trattamento fiscale ai fini delle imposte sui redditi dei soggetti non residenti mentre agli articoli 151 e 154 troviamo la disciplina di trattamento fiscale rispettivamente delle società commerciali non residenti e degli enti non commerciali non residenti.

Normalmente sono stipulate convenzioni o trattati bilaterali tra gli stati che sono poi oggetto di recepimento nei singoli ordinamenti nazionali. Tuttavia il nostro ordinamento prevede che laddove le disposizioni del testo unico siano più favorevoli le stesse possono essere applicabili anche in deroga agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni.⁴

La Convenzione è costituita da 29 articoli, da un protocollo aggiuntivo e da un verbale di intesa, ricalca gli schemi di convenzione introdotti dall'OCSE e si applica alla sola imposizione sui redditi. L'OCSE ha redatto infatti nel 1963 un primo modello di Convenzione tipo.

¹ La convenzione è stata ratificata con legge 11 dicembre 1985, n.763.

² Art.23 T.u.i.r.: Applicazione dell'imposta ai non residenti

³ Art.24 T.u.i.r.: Determinazione dell'imposta dovuta dai non residenti

⁴ Art. 169 T.u.i.r.: Accordi internazionali

Campo di applicazione della Convenzione

1. Articolo 1 Soggetti

La sfera soggettiva di applicazione evidenzia al comma 1 dell'articolo in oggetto che la convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Uno dei due stati contraenti può assoggettare ad imposizione i propri residenti e i propri cittadini a motivo della cittadinanza.

2. Articolo 2 Imposte Considerate

La sfera oggettiva di applicazione riguarda invece le imposte sul reddito prelevate per conto di uno stato contraente. Infatti, le imposte per le quali la convenzione può essere applicata sono per l'Italia le imposte sui redditi delle persone fisiche, giuridiche e sulle attività produttive (irap). Per quanto concerne l'irap è stata avanzata una importante novità nel senso di considerare solo la parte di irap che è considerata imposta sul reddito⁵.

Per quanto riguarda gli Stati Uniti: le imposte federali sul reddito previste dall'Internal Revenue Code ed i tributi federali applicati sui premi di assicurazione pagati ad assicuratori stranieri ed in relazione a fondazioni private.

Definizioni

3. Articolo 3 Definizioni Generali

L'articolo 3 elenca le definizioni di natura generale per i concetti di persona⁶, società⁷, impresa di uno stato contraente⁸, autorità competente⁹ e

⁵ Al comma 2 lettera c dell'art.23 della Convenzione si fa espresso riferimento all'irap: la parte che deve essere considerata imposta è calcolata moltiplicando il coefficiente applicabile per l'ammontare totale dell'imposta di cui al comma 2 che è pagata o maturata in Italia. In altre parole viene eliminato il cosiddetto effetto distorsivo dell'indeducibilità degli interessi passivi e del costo del lavoro dalla base imponibile.

⁶ "Persona" comprende le persone fisiche, le società, un patrimonio ereditario, un' associazione commerciale, le società di persone ed ogni altra associazione di persone.

⁷ Il termine società designa qualsiasi persona giuridica o qualsiasi ente che è considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione.

⁸ Trattasi di un'impresa esercitata da un residente di uno stato contraente e un'impresa esercitata da un residente dell'altro stato contraente.

⁹ In Italia designa il Ministero delle Finanze, mentre negli Stati Uniti designa il Segretario di Stato per il Tesoro o un suo delegato.

per il termine “nazionali¹⁰”. L’elemento innovativo nel presente articolo riguarda l’inserimento tra i soggetti definiti come persone anche delle società di persone incidendo sul regime fiscale dei cittadini americani residenti in Italia soci di società di persone USA.

4. Articolo 4 Residenti

L’articolo 4 definisce il concetto di residente di uno stato contraente. Esso designa ogni persona che in virtù della legislazione di detto stato è assoggettata ad imposta nello stesso stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, del suo luogo di costituzione, o di ogni altro criterio di natura analoga.

5. Articolo 5 Stabile Organizzazione

L’articolo 5 definisce il concetto di stabile organizzazione. L’espressione stabile organizzazione¹¹ designa una sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

E’ importante esaminare, poi, i casi in cui non si è in presenza di una stabile organizzazione: per esempio quando si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, i beni e le merci sono immagazzinate ai soli fini di deposito o della trasformazione, o con fini esclusivi di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l’impresa o ai soli fini di pubblicità per ricerche scientifiche. Non siamo in presenza di una stabile organizzazione per il solo fatto che vi si esercita la propria attività per mezzo di un mediatore o di un altro intermediario indipendente.

In sintesi, con il termine stabile organizzazione deve intendersi non solo una sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività ma anche il fatto che fornisca servizi o attrezzature utilizzate nello stato che ha firmato l’accordo.

¹⁰ Il termine nazionali designa le persone fisiche che hanno la cittadinanza di uno Stato contraente, le persone giuridiche, società di persone ed associazioni costituite in conformità alla legislazione in vigore in uno Stato contraente.

¹¹ L’espressione stabile organizzazione comprende una sede di direzione, una succursale, un ufficio, una officina, un laboratorio, una miniera, un cantiere di costruzione etc...

Imposizione sui redditi

6. Articolo 6 Redditi Immobiliari

I redditi che un residente di uno stato contraente ritrae da beni immobili situati nell'altro stato contraente sono imponibili in detto altro stato. L'espressione "beni immobili" ha il significato che ad essa è attribuito dal diritto dello stato contraente in cui i beni stessi sono situati compresi quelli di proprietà di un'impresa o a quelli utilizzati per l'esercizio di una professione.

7. Articolo 7 Utili delle Imprese

L'articolo 7 attribuisce il diritto esclusivo di tassazione allo Stato di residenza dell'impresa stessa a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione.

Nell'ipotesi in cui ci si trova di fronte ad una stabile organizzazione vanno attribuiti gli utili che si ritiene sarebbero stati attribuiti. Sono ammesse in deduzione le spese attribuibili alle attività svolte dalla stessa stabile organizzazione compresa una ragionevole quota delle spese generali di amministrazione. L'aspetto di rilievo risiede nel fatto che alcun utile può essere attribuito ad una stabile organizzazione per il fatto che ha acquistato beni o merci per l'impresa.

8. Articolo 8 Navigazione marittima ed aerea

Nell'ipotesi di traffici internazionali, gli utili derivanti dall'esercizio in traffico internazionale della navigazione marittima ed aerea sono tassati nello stato in cui l'impresa è residente.

9. Articolo 9 Imprese Associate

L'articolo 9 regola la tassazione degli utili prodotti nelle ipotesi in cui un'impresa di uno stato contraente partecipi direttamente o indirettamente alla direzione o al controllo di un'impresa dell'altro stato ed in cui imprese dei due stati contraenti siano dirette o controllate prevedendo rettifiche nell'imputazione degli utili ed aggiustamenti dell'imposta prelevata.

10. Articolo 10 Dividendi

Pur ribadendo il principio generale della definitiva tassazione nello Stato di residenza del percipiente c'è la facoltà per lo Stato della fonte di prelevare un'imposta le cui aliquote sono descritte sotto in tabella. I dividendi¹² pagati da un residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro stato contraente sono imponibili in detto altro stato.

TABELLA N. 1

Tassazione Dividendi	Nell'ipotesi in cui l'effettivo beneficiario dei dividendi è un residente dell'altro stato contraente l'imposta così applicata non può eccedere:
Beneficiario è una società che ha posseduto almeno il 25% delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi per un periodo di 12 mesi avente termine alla data alla quale i dividendi sono dichiarati	5% dell'ammontare lordo dei dividendi
In tutti gli altri casi	15% dell'ammontare lordo dei dividendi

11. Articolo 11 Interessi

Gli interessi¹³ provenienti da uno stato contraente e pagati ad un residente dell'altro stato contraente sono imponibili soltanto in detto altro stato. Al comma 2 si precisa che tali interessi possono essere tassati anche nello stato contraente dal quale essi provengono tuttavia se l'effettivo beneficiario degli interessi è un residente dell'altro stato contraente l'imposta così applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi.

¹² Il termine "dividendi" designa i redditi derivanti da azioni o diritti di godimento, da quote di partecipazione agli utili ad eccezione dei crediti nonché i redditi assoggettati al medesimo regime fiscale dei redditi delle azioni secondo la legislazione fiscale dello stato in cui è residente la società distributrice.

¹³ Il termine "interessi" designa i redditi dei titoli del debito pubblico, delle obbligazioni di prestiti, nonché ogni altro provento assimilabile ai redditi di somme date in prestito in base alla legislazione fiscale dello Stato da cui i redditi provengono

Ci sono alcune ipotesi che disciplinano la fattispecie che gli interessi non sono tassati nello stato contraente dal quale provengono se il beneficiario effettivo è un residente dell'altro stato contraente, gli interessi sono pagati in relazione a prestiti garantiti, gli interessi sono pagati o maturati in relazione ad una vendita a credito di beni, merci o servizi forniti da un'impresa ad un'altra impresa.

12. Articolo 12 Canoni

L'articolo 12 stabilisce il principio della tassazione definitiva nel paese di residenza del percipiente con la possibilità per lo stato della fonte di applicare un'imposta come definita nella tabella sottostante. I canoni¹⁴ provenienti da uno stato contraente e pagati ad un residente dell'altro stato contraente sono imponibili soltanto in detto altro stato.

La fattispecie più comune di tali canoni è rappresentata dalla royalties. Tali canoni possono essere tassati anche nello stato contraente dal quale provengono ed in conformità alla legislazione di tale stato l'imposta può non superare le aliquote qui di seguito indicate:

TABELLA N. 2

Tassazione Canoni	<i>Nell'ipotesi in cui l'effettivo beneficiario dei dividendi è un residente dell'altro stato contraente l'imposta così applicata non può eccedere:</i>
Canoni corrisposti per l'uso o la concessione in uso di software per computer, o di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche.	5% dell'ammontare lordo
Tutti gli altri casi residui	8% dell'ammontare lordo

¹⁴ Il termine "canoni" designa i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto di autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, uso o concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali, o scientifiche o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico.

13. Articolo 13 Utili di Capitale

L'articolo 13 prevede il criterio di tassazione raccomandato dall'OCSE, con la previsione della tassabilità nel Paese dove è situato il bene, nel caso di utili derivanti dall'alienazione di immobili. Gli utili che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'alienazione di beni immobili situati nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

14. Articolo 14 Professioni indipendenti

Gli articoli 14 e 15 sono dedicati ai redditi derivanti dall'esercizio di una professione indipendente o di lavoro subordinato. I redditi che una persona fisica residente di uno stato contraente ritrae dalla prestazione di servizi personali a carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto stato; tuttavia, qualora il professionista disponga di una base di lavoro fissa nell'altro stato, i redditi imputabili a tale base sono tassabili nel Paese di prestazione dell'attività, nella misura in cui sono a questa imputabili.

15. Articolo 15 Lavoro Subordinato

L'articolo 15 prevede invece, nel caso di redditi di lavoro subordinato, che essi siano tassati nello Stato di residenza del lavoratore. 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.

16. Articolo 16 Compensi e gettoni di presenza

Le partecipazioni agli utili, i gettoni di presenza e le altre retribuzioni analoghe che un residente di uno stato contraente riceve in qualità di membro del C.d.A o del collegio sindacale di una società residente dell'altro stato contraente sono imponibili in detto altro Stato ovvero nel paese di residenza della Società.

17. Articolo 17 Artisti e Sportivi

L'articolo 17 stabilisce che i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali svolte nell'altro stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, come artista di teatro, di cinema siano imponibili nel paese di prestazione effettiva dell'attività.

L'articolo 17 eleva a 20 mila dollari(\$) il limite di reddito oltre il quale si procede a tassazione nello Stato della fonte dei redditi.

18. Articolo 18 Pensioni

Le pensioni e le altre remunerazioni analoghe ricevute in qualità di beneficiario da un residente di uno Stato contraente in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto in detto Stato.

19. Articolo 19 Funzioni Pubbliche

Le remunerazioni, diverse dalle pensioni, pagate da uno Stato contraente o da una sua suddivisione politica o amministrativa o da un suo ente locale ad una persona fisica, in corrispettivo di servizi resi a detto Stato o a detta suddivisione od ente, sono imponibili soltanto in detto Stato.

20. Articolo 20 Professori ed insegnanti

Un professore od un insegnante che soggiorna temporaneamente in uno Stato contraente per un periodo non superiore a due anni allo scopo di insegnare o di effettuare ricerche presso una università, collegio, scuola od altro istituto d'istruzione riconosciuto, o presso una istituzione medica finanziata principalmente dal governo e che è, o era immediatamente prima di tale soggiorno, residente dell'altro Stato contraente, è esente, per un periodo non superiore a due anni, da imposizione nel primo Stato contraente per le remunerazioni relative a tali attività di insegnamento o di ricerca.

21. Articolo 21 Studenti ed apprendisti

L'articolo 21 prevede che le somme corrisposte a studenti o apprendisti i quali soggiornino per motivi di studio in uno Stato diverso da quello di residenza, siano esenti dalla tassazione dello Stato presso il quale viene svolta l'attività di studio.

Imposizione sui redditi diversi

22. Articolo 22 Altri Redditi

L'articolo 22 prevede che i redditi diversi sono imponibili nello Stato di residenza del percipiente, salvo il caso in cui il beneficiario dei redditi non immobiliari eserciti attività industriale, commerciale o professionale mediante una stabile organizzazione o una base fissa situata nello Stato diverso da quello di residenza.

Metodi per eliminare le doppie imposizioni

23. Articolo 23 Eliminazione della doppia imposizione

Questo è forse l'articolo di maggiore interesse e importanza. I redditi che una persona fisica residente di uno stato contraente ritrae dalla prestazione di servizi personali a carattere indipendente sono imponibili soltanto in detto stato. La scelta per evitare la doppia imposizione è caduta sul credito di imposta ordinario in linea con altre convenzioni già siglate dall'Italia, includendo nella base imponibile anche gli elementi di reddito tassabili nell'altro Stato contraente e deducendo dall'imposta lorda così calcolata l'imposta pagata nell'altro stato.

Principio di non discriminazione

24. Articolo 24 Non discriminazione

Le disposizioni convenzionali relative alla non discriminazione nel trattamento tributario dei cittadini dell'altro stato sono disciplinate dall'art. 24.

25. Articolo 25 Procedura amichevole

Relativamente alla composizione delle controversie circa l'applicazione della convenzione può essere applicata la procedura amichevole della quale possono avvalersi le persone che ritengono che le misure adottate da uno stato contraente comportino un'imposizione non conforme.

26. Articolo 26 Scambio di Informazioni

L'articolo disciplina lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli stati contraenti relativamente all'applicazione delle disposizioni ed anche per evitare frodi o evasioni fiscali. E' precisato comunque che le informazioni ricevute da uno Stato contraente saranno tenute segrete.

27. Articolo 27 Agenti diplomatici e funzionari consolari

L'articolo 27 non pregiudica i privilegi tributari accordati agli agenti diplomatici ed ai funzionari consolari.

Entrata in vigore

28. Articolo 28 Entrata in Vigore

Il comma 2 dell'articolo 28 stabilisce che le disposizioni della convenzione avranno efficacia a decorrere dal 1^o gennaio dell'anno solare in cui si procede allo scambio dei documenti di ratifica (data di entrata in vigore della Convenzione). Nell'articolo 28 si precisa che gli strumenti di ratifica saranno scambiati appena possibile.

29. Articolo 29 Denuncia

L'articolo 29 disciplina le modalità di denuncia della Convenzione.

Sabina Marchetti
6 novembre 2009