



La procedura amichevole e l'arbitrato nella Convenzione tra Italia e Stati Uniti contro le doppie imposizioni

di **Alessandro Adelchi Rossi**
e **Luigi Perin**

George R. Funaro & Co., P.C. - New York

1. Premessa

L'art. 25 della Convenzione contro la doppia imposizione attualmente in vigore tra Italia e Stati Uniti (1), disciplina il regime relativo alla procedura da seguirsi nel caso in cui un contribuente ritenga di subire una doppia imposizione o comunque di essere soggetto a misure fiscali non concordanti con le disposizioni convenzionali tra i due Stati.

In base a tale disposizione, i contribuenti interessati possono presentare istanza all'autorità competente (2) dello Stato di cui sono residenti o cittadini.

Il presente scritto intende analizzare le disposizioni dell'art. 25 così come modificate dal testo della nuova Convenzione tra i due Stati (3).

(1) L. 11 dicembre 1985, n. 763, Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi ed evasioni fiscali, con protocollo e scambio di lettere, firmati a Roma il 17 aprile 1984, in S.O. alla G.U. n. 303 del 27 dicembre 1985 e in banca dati "il fiscovideo".

(2) L'art. 3, paragrafo 1, lettera e), della Convenzione identifica come autorità competente: a) per gli Stati Uniti d'America, il Segretario del Tesoro o suo delegato; b) per l'Italia, il Ministero delle finanze. Le funzioni amministrative dell'autorità competente sono delegate, in Italia, alla *Direzione generale per gli Studi di legislazione comparata e le Relazioni internazionali*, e, negli Stati Uniti, all'*Assistant Commissioner (International)*.

(3) Convenzione Italia-USA firmata a Washington il 25 agosto 1999 e non ancora in vigore (in banca dati "il fiscovideo").

2. Avvio della procedura

Per avviare una procedura amichevole occorre che l'autorità competente dello Stato cui è stata proposta giudichi fondato il ricorso del contribuente. Se l'autorità competente adita giudica il caso proposto non meritevole di considerazione, oppure decide di adottare una soluzione unilaterale al riguardo, la procedura amichevole non ha inizio.

Al fine di prevenire la presentazione di reclami tardivi da parte dei contribuenti, l'art. 25 della nuova Convenzione del 1999 - in linea con il Modello di Convenzione OCSE (4) - prevede che il contribuente debba sottoporre la propria istanza all'autorità competente entro tre anni dalla notifica dell'accertamento ritenuto in contrasto con le norme convenzionali (5). Contro la decisione dell'autorità competente non è opponibile ricorso (6).

3. Ambito di applicazione

Come accennato in premessa, i contribuenti possono sottoporre alle autorità competenti non solo i

(4) Al contrario, tale disposizione non è stata riprodotta nel Modello di Convenzione statunitense.

(5) Generalmente, negli Stati Uniti, il ricorso all'autorità competente deve essere presentato secondo i dettami del *Revenue Procedure 2002-52*. Per quanto riguarda l'Italia, considerata l'assenza di specifiche istruzioni amministrative in materia, si ritiene che la domanda possa essere presentata per mezzo di una lettera indirizzata al *Ministero delle finanze, Direzione generale per gli Studi di legislazione comparata e le Relazioni internazionali*.

(6) Cfr. C. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pag. 585; P.H. Blessing, *Income Tax Treaties of the United States*, 1996, pagg. 23-30.

dubbi riguardanti l'interpretazione (7) ed applicazione delle norme convenzionali, ma anche - e soprattutto - i casi di doppia imposizione, la cui eliminazione è peraltro il fine ultimo della Convenzione.

In alcuni casi, il ricorso alla procedura amichevole è esplicitamente previsto dalla normativa interna. Ad esempio, in tema di accertamento del valore normale dei prezzi di trasferimento nell'ambito dei gruppi multinazionali, la normativa italiana richiede l'intervento congiunto delle Amministrazioni finanziarie interessate per individuare un trattamento simmetrico delle transazioni oggetto di accertamento quale presupposto indispensabile per evitare la doppia imposizione. In particolare, si dispone che le rettifiche corrispondenti (8) sono consentite solo "in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali 'procedure amichevoli' previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi ..." (9).

In altri casi è la stessa Convenzione a prevedere esplicitamente il possibile intervento dell'autorità competente. Ad esempio:

- l'art. 1, paragrafo 16, del Protocollo, in riferimento all'art. 19 (*Funzioni pubbliche*) attribuisce alle autorità competenti il potere di applicare le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 dell'art. 19 ai dipendenti di organizzazioni che svolgono funzioni pubbliche;

- l'art. 1, paragrafo 19, del Protocollo stabilisce che le autorità competenti possono accordarsi sul soddisfacimento delle condizioni previste dal paragrafo 10 dell'art. 10 (*Dividendi*), dal paragrafo 9 dell'art. 11 (*Interessi*), dal paragrafo 8 dell'art. 12 (*Royalties*) e dal paragrafo 3 dell'art. 22 (*Altri redditi*) per beneficiare dei relativi articoli.

4. Mancanza dell'obbligo di raggiungere un accordo

Ad oggi, il limite maggiore della procedura amichevole è rappresentato dal fatto che le Ammini-

(7) Per una discussione della funzione interpretativa nell'ambito della procedura amichevole, si veda il caso *Xerox Corp. v. United States*, 14 Cl. Ct. 455, 88-1 USTC, rev'd, 94-2 USTC (Fed. Cir. 1994).

(8) Per "rettifica corrispondente" si intende la variazione simmetricamente in diminuzione del reddito imponibile in capo alla controparte nella transazione oggetto di una rettifica primaria. L'espressione "rettifica primaria", a sua volta, indica la variazione in aumento del reddito imponibile di un contribuente a seguito dell'accertamento del valore normale di una transazione (o di un insieme di transazioni) oggetto di una verifica fiscale. Cfr. A.A. Rossi-L. Perin, *Prezzi di trasferimento, procedura amichevole e rettifiche collaterali*, in "il fisco" n. 40/1999, pag. 12632.

(9) Art. 76, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

strazioni dei due Paesi non sono obbligate a risolvere le istanze ad esse presentate. Infatti, la Convenzione - che è procedura di "consultazione" tra Stati e non procedura "contenziosa" (10) - si limita a prevedere che le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione.

Ciò nonostante, l'autorità competente statunitense dichiara di avere comunque risolto con successo la maggioranza delle istanze ad essa pervenute (11). Non sembra invece potersi dire lo stesso circa l'autorità competente italiana, anche per la mancanza di informazioni ufficiali in materia.

5. Esecuzione degli accordi tra le autorità competenti

In base alla nuova Convenzione, le Amministrazioni fiscali dei due Stati dovranno attuare le misure adottate nell'ambito di una procedura amichevole indipendentemente dai termini per proporre ricorsi previsti dai rispettivi ordinamenti interni.

Trattasi di una disposizione decisamente innovativa rispetto alla Convenzione attualmente in vigore. Infatti, secondo il disposto dell'art. 1, paragrafo 15, del Protocollo della Convenzione del 1984, le variazioni di imposta risultanti da una procedura amichevole possono essere effettuate soltanto prima della determinazione definitiva di tali imposte. Nel caso dell'Italia, ciò significa che il ricorso alla procedura amichevole non esonera il contribuente dall'obbligo di instaurare le procedure previste dalla legislazione interna per risolvere le controversie fiscali (12).

Tale novità, una volta entrata in vigore, permetterà quindi ai contribuenti di richiedere l'intervento delle autorità competenti anche nei casi in cui fossero già scaduti i termini per presentare ricorso secondo la normativa interna.

(10) Cfr. M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, "Il Sole-24 Ore", settima edizione, 1999, pag. 643.

(11) Secondo le statistiche pubblicate dalla stessa autorità competente statunitense, in media l'85 per cento dei casi presentati all'autorità stessa nel periodo compreso tra il 1997 ed il 2001 si sono conclusi con l'eliminazione della doppia imposizione. Cfr. *Processing Time for Competent Authority Cases Decreases*, in "Tax Notes International", 7 gennaio 2002, pag. 42.

(12) Tale disposizione è in profondo contrasto con l'art. 25 del Modello di Convenzione fiscale statunitense del 1999, secondo cui gli accordi raggiunti mediante la procedura amichevole devono trovare applicazione indipendentemente dall'esistenza di eventuali limiti temporali o procedurali stabiliti dagli ordinamenti interni dei singoli Stati contraenti. Viceversa, la posizione italiana in materia è stata tradizionalmente quella di rispettare i limiti temporali prescritti dalla legge nazionale. Si vedano, in tal senso, le riserve italiane sull'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE.

6. Comunicazione tra le autorità competenti

L'art. 25 della nuova Convenzione intende incoraggiare la comunicazione informale tra le due Amministrazioni fiscali. Le autorità competenti non solo non sono obbligate a seguire canali diplomatici, ma possono anzi creare apposite commissioni per la discussione (anche orale) dei casi e, possibilmente, il raggiungimento di accordi. Tali disposizioni sono in linea con le raccomandazioni emesse dal Comitato degli affari fiscali dell'OCSE, secondo cui in una procedura amichevole dovrebbero essere eliminate tutte le formalità non necessarie (13).

7. L'arbitrato

Un'altra importante novità prevista dalla nuova Convenzione è quella riguardante la possibile introduzione di una procedura arbitrale che, se attuata, prevederebbe, in determinate ipotesi, l'obbligatorietà di rimettere il caso ad un apposito comitato consultivo che garantisca il raggiungimento di un accordo entro un termine prestabilito, evitando così l'inerzia dell'Amministrazione finanziaria.

L'arbitrato permetterebbe di colmare uno dei maggiori limiti della procedura amichevole ed aumentare enormemente la probabilità di raggiungere accordi e di eliminare i casi di doppia imposizione fiscale (14).

(13) Cfr. Commentario del Modello OCSE all'art. 25, paragrafo 30(a).

(14) Un rapporto pubblicato dall'*American Bar Association* con riferimento alle Convenzioni stipulate dagli Stati Uniti, raccomanda l'adozione di procedure arbitrali per fornire al contribuente l'assicurazione che il caso venga concluso entro un ragionevole lasso di tempo. Cfr. *American Bar Association, Section of Taxation, Report on the 1996 United States Model Income Tax Convention and Attached Technical Explanation*, "Tax Lawyer", Vol. 51, n. 4, pag. 813.

Peraltro, il disposto convenzionale non consente di per sé l'attuazione della procedura arbitrale. La Convenzione, infatti, si limita a prevedere che - entro tre anni dall'entrata in vigore della stessa - le Amministrazioni fiscali statunitense ed italiana si consultino sulla opportunità di attuare una tale procedura arbitrale.

8. Conclusioni

L'instaurazione di una procedura arbitrale che permetta alle autorità competenti dei due Stati di raggiungere accordi in tempi brevi aumenterebbe senz'altro la convenienza per i contribuenti italiani di ricorrere alle autorità competenti per risolvere i dubbi interpretativi della Convenzione ed evitare i casi di doppia imposizione in Italia e negli Stati Uniti.

L'autorità competente per gli Stati Uniti ha già confermato la propria disponibilità ad esplorare la via dell'arbitrato, convenientemente regolato, nella risoluzione delle dispute fiscali internazionali (15). Si auspica, quindi, che l'autorità italiana faccia altrettanto anche alla luce di quanto già previsto a livello europeo con la Convenzione sulla procedura arbitrale dell'Unione europea (16).

(15) Cfr. *IRS Official Considers Future of Competent Authority Program*, in "Tax Notes International", 25 novembre 2002, pag. 795.

(16) Convenzione n. 436 del 23 luglio 1990, ratificata dall'Italia con L. n. 99 del 22 marzo 1993. Mediante tale accordo multilaterale, gli Stati membri dell'Unione europea hanno stabilito che taluni casi di doppia imposizione fiscale, sorti nel contesto di dispute sui prezzi di trasferimento e non risolti tramite la procedura amichevole, debbano essere rimessi ad un collegio arbitrale.