



La riduzione delle ritenute alla fonte nella Convenzione Italia-USA

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

George R. Funaro & Co., P.C. - New York
International Tax Services Group

1. Premessa

L'art. 5 del Protocollo della Convenzione contro la doppia imposizione attualmente in vigore tra Italia e Stati Uniti (1), così come confermato dal testo della nuova Convenzione tra i due Paesi (2), disciplina il regime relativo all'ottenimento dei benefici convenzionali tramite il metodo del rimborso (da richiedere attraverso la produzione di un'istanza in tal senso all'Amministrazione finanziaria del Paese della fonte) e non anche il metodo dell'applicazione diretta (3).

Peraltro, sebbene l'applicazione delle misure convenzionali dovrebbe essere ordinariamente effettuata tramite rimborsi, la normativa statunitense prevede il diritto per il beneficiario del reddito all'applicazione diretta di tali misure (4). Diversamente, in Italia, il permesso di applicare le Convenzioni direttamente assume carattere facoltativo e non obbligatorio per il sostituto di imposta, con

(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 *Gazzetta Ufficiale* n. 303 del 27 dicembre 1985.

(2) Convenzione Italia-USA firmata a Washington il 25 agosto 1999 e non ancora in vigore.

(3) Il primo periodo dell'art. 5 del Protocollo così recita: "Le imposte prelevate alla fonte da uno Stato contraente con le aliquote stabilite dalla legislazione interna saranno rimborsate a richiesta del contribuente qualora il diritto alla percezione di dette imposte sia limitato dalle disposizioni della Convenzione".

(4) Si veda la Sezione 1.1441-6 delle *Treasury Regulations*.

la conseguenza che il beneficiario è lasciato in balia alla discrezionalità di quest'ultimo (5).

2. La nuova normativa americana

Fino al 31 dicembre 2000, un residente italiano, per ottenere da un soggetto statunitense l'applicazione delle norme convenzionali in tema di dividendi, interessi e *royalties*, non doveva far altro che presentare a questi un'autocertificazione (*Form 1001 - Ownership, Exemption, or Reduced Rate Certificate*) attestante la sussistenza dei requisiti di residenza (6).

Tuttavia, a partire dal 1° gennaio 2001, sono entrate in vigore nuove norme per i sostituti di imposta statunitensi riguardanti la documentazione che questi devono ottenere ai fini dell'applicazione diretta delle ritenute alla fonte negli USA - nella misura ridotta prevista dalle Convenzioni contro la doppia imposizione - sul pagamento dei redditi di cui sopra (7).

Le nuove norme prevedono la necessità, per il beneficiario (sia persona fisica che persona giuridica) del reddito, di fornire al sostituto d'imposta americano un nuovo modello, *Form W-8BEN - Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding*, debitamente compilato.

(5) Tale permesso è stato concesso dall'Amministrazione finanziaria attraverso diverse circolari. Si vedano, in particolare, la n. 2 (prot. 12/063) del 4 febbraio 1980 (in "il fisco" n. 12/1980, pag. 1167) e la n. 7 (prot. 12/345) del 25 marzo 1981 (in "il fisco" n. 16/1981, pag. 1821). Più recentemente, tali tesi sono state confermate nella risoluzione ministeriale n. 12/260 del 10 giugno 1989 (in "il fisco" n. 30/1989, pag. 4725).

(6) Per i redditi derivanti da prestazioni di natura personale occorre, e occorre, invece presentare il *Form 8233 - Exemption From Withholding on Compensation for Independent (and Certain Dependent) Personal Services of a Nonresident Alien Individual*.

(7) *T.D. 8734, 62 Fed. Reg. 53387 (10/14/97)*, e successive modificazioni. Tale norma è intervenuta a modificare la disciplina delle ritenute alla fonte sui redditi di fonte USA prodotti da non residenti di cui alla Sezione 1.1441 delle *Treasury Regulations*.

Le principali informazioni da indicare su detto modello sono le seguenti:

- denominazione sociale (o nominativo, se persona fisica) del soggetto beneficiario del reddito;
- Paese di costituzione;
- tipologia di beneficiario (società di capitali, società di persone, persona fisica, eccetera);
- indirizzo della sede principale;
- indirizzo della sede legale (se diverso dal precedente);
- codice fiscale statunitense (*employer identification number, social security number o individual taxpayer identification number*);
- codice fiscale assegnato dal Paese di residenza;
- Paese di residenza;
- indicazione della tipologia di reddito e dell'articolo della Convenzione di cui si chiede l'applicazione;
- indicazione della misura della ritenuta prevista dalla stessa Convenzione e delle ragioni per cui si ritengono soddisfatte le condizioni previste dalla norma convenzionale.

3. La richiesta di codice fiscale

La principale novità - nonché il maggior onere amministrativo - introdotta dalla normativa americana è rappresentata dall'obbligatorietà, per il soggetto estero non residente beneficiario del reddito, dell'ottenimento di un codice di identificazione fiscale USA, da riportarsi poi sul modello *W-8BEN* (8). Ciò al fine di garantire la corretta applicazione delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, secondo quello che è uno degli scopi principali della nuova normativa, che peraltro si propone anche di controllare gli investimenti finanziari che i cittadini USA effettuano sul loro stesso mercato tramite intermediari esteri (con l'evidente conseguenza di rendere estremamente difficoltoso accertare i redditi percepiti) (9).

Per le società di capitali, il codice fiscale USA si ottiene facendone apposita richiesta con la presentazione del Modello *SS-4 - Application for Employer Identification Number*. In aggiunta alle altre informazioni richieste dal Modello *SS-4*, si segnala la necessità di fornire, per le società di

(8) L'obbligo di indicazione del codice fiscale viene meno nell'ipotesi di percezione di alcune tipologie di reddito previste dalla normativa tra le quali si segnalano gli interessi e dividendi su titoli negoziati in mercati regolamentati. Si veda la Sezione 1.1441-6(c)(1) delle *Treasury Regulations*.

(9) Tali altri aspetti coperti dalla nuova normativa americana esulano dalla presente trattazione. Per un commento si veda P. Braccioni, *Adempimenti senza frontiere per gli intermediari finanziari*, in "Il Sole-24 Ore" del 29 dicembre 2000, e M. Nessi, *Redditi di capitale di fonte USA: nuova modalità di applicazione del regime convenzionale*, in "il fisco" n. 2/2001, pag. 367.

capitali, il nominativo di un *officer* della società richiedente con il relativo codice fiscale statunitense. Nel caso di una società italiana, tale *officer* sarebbe sostanzialmente un suo rappresentante legale. Qualora, e nel caso delle società italiane sarà la maggioranza dei casi, tale persona fisica non sia titolare di un codice fiscale statunitense, sarà necessario farne apposita domanda di attribuzione alle autorità USA attraverso la presentazione del Modello *W-7 - Application for IRS Individual Taxpayer Identification Number* (10).

Qualora - per considerazioni personali - nessun rappresentante legale della società italiana beneficiaria del reddito gradisse diventare titolare di un codice identificativo fiscale negli USA, l'unica alternativa sembrerebbe essere quella di nominare, come rappresentante legale della società italiana, un soggetto già titolare di codice fiscale USA.

In mancanza dell'indicazione del codice fiscale, una società americana potrebbe (e dovrebbe) rifiutarsi - al momento di effettuare dei pagamenti ad un residente italiano - di applicare le ritenute ridotte previste dalla Convenzione, pena l'irrogazione di sanzioni. In caso di verifica, infatti, il Fisco potrebbe assoggettare alla più alta ritenuta d'acconto interna (30 per cento) il pagamento di dividendi, interessi e/o *royalties* ad un beneficiario italiano che non abbia fornito un codice fiscale USA, e imporre una sanzione (11) in capo al sostituto di imposta che non si è attenuto alle disposizioni in esame.

Sebbene il beneficiario italiano - oltre che il sostituto d'imposta americano per le sanzioni a questo irrogate (12) - potrebbe far valere le sue ragioni e rivalersi a livello di ricorso amministrativo, per attivare tale ricorso e la relativa procedura di rimborso sarà comunque necessario l'ottenimento di un codice fiscale. Ciò considerato, appa-

(10) Le principali informazioni da indicare sul Modello *W-7* sono le seguenti: nome, cognome, indirizzo; data e luogo di nascita; cognome da nubile della madre; cittadinanza, codice fiscale assegnato dal Paese di residenza; fotocopia del passaporto con certificazione di autenticità rilasciata da un notaio degli Stati Uniti.

(11) Trattasi delle sanzioni di cui alla Sezione 1.1461-1(a)(2) delle *Treasury Regulations*, la quale rimanda alle Sezioni 6656 e 6672 dell'*Internal Revenue Code* (per le sanzioni amministrative) ed alla Sezione 7202 (per le sanzioni di natura penale). Nel primo caso, le sanzioni possono variare, a seconda delle ipotesi, da un minimo del 2 per cento ad un massimo del 100 per cento dell'imposta non trattenuta e non versata. Nel caso delle sanzioni penali, invece, è prevista anche la reclusione fino a 5 anni.

(12) Nella normativa previgente, l'ottenimento - da parte del sostituto d'imposta americano - del Modello 1001 in un momento successivo al pagamento di un reddito soggetto a ritenuta alla fonte, non comportava l'irrogazione di sanzioni in capo al sostituto in quanto le *regulations* non prevedevano uno specifico termine per la presentazione di detto Modello 1001. Vedi *Casanova Co. v. Commissioner*, 87 TC 214 (1986).

re evidente come convenga chiedere tale codice in via preventiva.

È interessante osservare come il Fisco americano continui a richiedere una semplice autocertificazione, sebbene corredata da un codice fiscale locale, senza pertanto "scomodare" l'ufficio imposte competente nel Paese di residenza del beneficiario del reddito di fonte americana. Viceversa, un residente statunitense beneficiario di un reddito di fonte italiana dovrà fornire, in aggiunta ad una autocertificazione contenente la dichiarazione che il medesimo si trova nelle condizioni previste dalla Convenzione per usufruire dell'agevolazione e non possiede in Italia stabile organizzazione o base fissa, anche una dichiarazione di residenza rilasciata dalle autorità USA sul *Form 6166* (13).

4. Gli obblighi di informativa

Di regola, il beneficiario italiano di un reddito di fonte USA deve anche provvedere a presentare un'apposita dichiarazione, *Form 8833 - Treaty-Based Return Position Disclosure Under Section 6114 or 7701(b)*, nella quale attesti di avere usufruito dei benefici della Convenzione. Tale modello, per la cui mancata presentazione da parte di una società è prevista una sanzione di \$10.000, deve essere allegato al modello di dichiarazione dei redditi previsto per i non residenti (*Form*

(13) Si veda in proposito la risoluzione n. 68/E del 24 maggio 2000 (in "il fisco" n. 24/2000, pag. 8018), disciplinante le modalità attuative dei benefici della Convenzione tra Italia e Stati Uniti per i residenti USA.

1040NR per le persone fisiche e *Form 1120F* per le persone giuridiche) (14).

Peraltro, vi sono diverse eccezioni a tale regola. Restano comunque assoggettati agli obblighi di cui sopra le case madri di società USA che percepiscono da queste ultime dividendi o interessi in misura superiore a \$500.000 (15).

5. Conclusioni

Le nuove disposizioni dell'Amministrazione fiscale statunitense sull'applicazione dei benefici convenzionali impongono un maggior onere amministrativo in capo ai beneficiari italiani di redditi di fonte USA. La necessità per il residente italiano di dover richiedere un codice di identificazione fiscale alle autorità americane rende infatti la procedura di applicazione di certi benefici convenzionali notevolmente meno snella che in precedenza.

Alla luce di ciò, sarà bene che le società italiane con controllate negli Stati Uniti, qualora prevedano di ricevere pagamenti di dividendi, interessi o *royalties* di fonte americana, provvedano a richiedere un codice fiscale locale e fornire tale informazione alle loro *subsidiaries* le quali così potranno evitare l'imposizione di sanzioni.

(14) Il *Form 8823* prevede la necessità - per i non residenti - di presentare una dichiarazione dei redditi anche nei casi in cui il non residente sarebbe altrimenti esonerato.

(15) Sezione 301.6114-1(b)(4)(C)(1) delle *Treasury Regulations*.

**perché è conveniente abbonarsi
alla rivista**

il fisco

● con il numero 48/2000 le pagine pubblicate sono state 14.576
+ 2.008 pagine di "Rassegna Tributaria"!

**Per noi non è un record ... per noi è normale dare tante
pagine ai nostri lettori ad un basso canone di abbonamento!**

la rivista "il fisco" non teme ... confronti!