



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona



Residenza Esterovestizione Stabile Organizzazione



Indice dell'intervento

- **Residenza delle persone fisiche.**
- **Residenza delle società ed enti.**
- **Trattati doppie imposizioni.**
- **Esterovestizione.**
- **Stabile organizzazione.**
- **Stabile organizzazione occulta.**



Residenza persone fisiche

- **Art. 2 TUIR**
- **Soggetti passivi**
- 1. Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.
- 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.
- 2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Interessante checklist allegata al provvedimento Agenzia Entrate 8.3.2017 n. 47060 (super-ricchi)



Residenza persone fisiche

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**
- I criteri nazionali possono causare fenomeni di doppia residenza fiscale.
- In presenza di convenzione contro le doppie imposizioni, (normalmente secondo standard OCSE art. 4), il termine "residente di uno Stato contraente" designa "ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga".

Per le persone fisiche, il modello di OCSE individua regole (dette "tie-breaker rules") per risolvere il conflitto di residenza. Si tratta di autonomi criteri di collegamento ai fini dell'attribuzione della residenza ad uno solo degli Stati contraenti (Valente op. cit.)



Residenza persone fisiche

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**
- L'applicazione delle "tie-breaker rules" deve avvenire in conformità all'ordine gerarchico in cui sono enunciate, con impossibilità di accedere ai criteri successivi al primo qualora quest'ultimo sia stato soddisfatto:
- abitazione permanente (1° rule);
- centro degli interessi vitali (2° rule);
- luogo di soggiorno abituale (3° rule);
- nazionalità (4° rule);
- accordo fra gli Stati (criterio residuale).



Residenza persone fisiche

- **Art. 2 TUIR - NOTE**
- Requisiti sostanziali e formali
- Superabilità presunzione legale di residenza per i non iscritti AIRE se trasferiti in paesi collaborativi;
- Black list ai sensi DM 5/5/1999 (Montecarlo ecc.).
- Circolare 24/6/1999 – 140/E.
- Elementi prova della residenza all'estero C.M. 2.12.97 n. 304/E.
- La lista di cui al DM 4.5.99 è stata redatta in base ai parametri del livello di tassazione dello Stato estero e della sussistenza di scambio di informazioni superati; molti degli Stati hanno, nel frattempo, adottato strumenti di scambio di informazioni con l'Italia (e sono, infatti, riportati nella white list di cui al DM 4/9/1996 modificata dal DM 9/8/2016).
- Conseguenze pesanti: raddoppio sanzioni e termini accertamento B.L.



Residenza persone fisiche

- Cass. 30.9.2016 n. 19484. L'adesione allo scudo fiscale non rappresenta un presupposto sufficiente per provare la residenza fittizia del contribuente all'estero, con l'effetto di privarlo della prova contraria.
- Cass. 15.6.2016 n. 12311. Ai fini di escludere la residenza fiscale in Italia di un contribuente, non basta la sua iscrizione all'AIRE, ovvero la sua cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente, ma è necessario che il contribuente non abbia in Italia né la residenza, né il domicilio.
- Cass. 4.9.2013 n. 20285. Al fine di dimostrare l'effettiva residenza all'estero è sufficiente provare il pagamento dell'affitto relativo ad un appartamento e delle relative spese accessorie ed utenze (telefoniche, televisive, ecc.), non rilevando i numerosi biglietti aerei aventi come città di partenza e di arrivo l'Italia, essendo consequenziali alla professione del contribuente (sportivo professionista).



Residenza persone fisiche

- Cass. 4.4.2012 n. 5382. La mera cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'AIRE non è sufficiente ad escludere la residenza fiscale in Italia di una persona che ha, invece, conservato in Italia il suo domicilio, vale a dire il centro dei suoi affari e interessi.
- Cass. 29.12.2011 n. 29576. Deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo di imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari e interessi economici nonché delle relazioni personali, e ciò anche in base ad elementi presuntivi (acquisto di beni immobili, gestione di affari in contesti societari, disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorre diversi periodi dell'anno).



Residenza persone fisiche

- Cass. 17.11.2010 n. 23249. L'affidamento dei figli non è prova sufficiente a dimostrare la residenza in Italia del contribuente trasferito all'estero, tenuto conto che non comporta la necessità di una costante presenza in Italia e che, d'altro canto, nel caso di specie il contribuente aveva, fuori dell'Italia, importanti relazioni personali.
- Cass. 19.5.2010 n. 12259. I soggetti con residenza anagrafica all'estero devono essere considerati residenti ai fini fiscali in Italia se è possibile dimostrare che qui essi hanno il loro domicilio, determinato a norma dell'art. 43 c.c., sulla base di elementi personali e patrimoniali (disponibilità di molti conti correnti con cospicue movimentazioni in Italia e intestazione ad una società controllata di una villa tenuta a disposizione di un familiare). (Mauro A. Valente G. op. cit.)



Residenza persone fisiche

- **Art. 3**
- **Base imponibile**
- 1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.
- NB: attenzione ai termini di decadenza dall'accertamento in funzione della localizzazione dei redditi e dei patrimoni



Residenza società ed enti

- Art.73 comma 3 del TUIR, si considerano residenti le società e gli enti che hanno nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, alternativamente:
 - la sede legale;
 - la sede dell'amministrazione;
 - l'oggetto principale dell'attività svolta.
- Per le società di persone e soggetti equiparati vale l'art. 5 comma 3 lett. d) del TUIR - stessi criteri dei soggetti passivi IRES.



Residenza società ed enti

- Sede dell'amministrazione: è il luogo nel quale si formano le principali decisioni strategiche relative alla gestione dell'impresa o per il perseguimento delle finalità dell'ente. Può essere identificata con il luogo dove si svolge la preminente attività direttiva e amministrativa dell'impresa, vale a dire dove si riuniscono e operano i suoi organi rappresentativi (presidenti, amministratori) o i suoi dipendenti con poteri direttivi (cfr. tra le altre, Cass. 4.8.2000 n. 10243 e Cass. 9.6.1988 n. 3910). (Valente op. cit.).
- Concetto chiave per l'esterovestizione.
- Attenzione alla Cassazione «Dolce e Gabbana» del 2015, nda.



Residenza società ed enti

- l'oggetto principale dell'attività svolta. Ai sensi dell'art. 73 co. 4 del TUIR, per oggetto principale si intende "*l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*". Lo stesso co. 4 precisa che l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato "in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata". In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, l'oggetto principale è determinato "*in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato*".
Per gli enti con rilevanza transnazionale, si dovrà avere riguardo alle caratteristiche dell'attività svolta e alle aggregazioni produttive o alla natura dei beni posseduti o gestiti in Italia o delocalizzati all'estero.
(Valente, op. cit)



Residenza società ed enti

- Presunzione di esteroinvestizione
- Art. 73 comma 5-bis TUIR: si considera residente nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, la sede dell'amministrazione di società ed enti non residenti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti, se:
 - sono, a loro volta, controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio italiano;
 - ovvero sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo di gestione, composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia.

Nota storica: norma anti holding estere, in particolare LUX, e pianificazione fiscale «di moda» anni '90, nda.



Residenza società ed enti

- Presunzione di esterovestizione
- Definizione di controllo: il co. 5-bis richiama l'art 2359 co. 1 c.c. ; di conseguenza, si considerano controllate:
 - *le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
 - *le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
 - *le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*
- La presunzione si applica anche nel caso in cui si interpongano nella catena di controllo più sub holding estere (circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28).



Residenza società ed enti

- Presunzione di esterovestizione
- Come e quando verificare la sussistenza del controllo?
 - Soci Persone giuridiche: il co. 5-ter precisa che rileva la situazione alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.
 - Soci persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado.
- Residenza degli amministratori, la circ. 16.2.2007 n. 11 precisa che:
 - la società sarà considerata fiscalmente residente qualora, per la maggior parte del periodo d'imposta, risulti amministrata da consiglieri residenti in Italia;
 - la residenza degli amministratori della società deve essere stabilita sulla base dei criteri previsti dall'art. 2 del TUIR.



Residenza società ed enti

- Presunzione di esteroinvestizione
- ***Soggetti che investono in fondi immobiliari***
- Art. 73 co. 5-quater del TUIR, si considerano residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, le società o enti non residenti:
 - che hanno investito il proprio patrimonio in misura prevalente nelle quote di fondi di investimento immobiliare chiusi;
 - e che sono controllate, direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia.

(Valente op. cit.)



Residenza società ed enti

- Presunzione di esteroinvestizione
- **Trust**
- Ai sensi dell'art. 73 co. 3 del TUIR si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, i trust esteri istituiti in paesi non «white list» di cui al DM 4.9.1996, nel caso in cui:
 - almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti in Italia;
 - successivamente alla costituzione, un soggetto residente in Italia effettui in favore del trust un'attribuzione di beni immobili, diritti reali immobiliari o l'imposizione di vincoli di destinazione su tali beni.

Riferimento: Circ. Agenzia delle Entrate 6.8.2007 n. 48 (Valente op. cit)



Residenza società ed enti

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**
- I criteri nazionali possono causare fenomeni di doppia residenza fiscale.
- In presenza di convenzione contro le doppie imposizioni, (normalmente secondo standard OCSE art. 4), il termine "residente di uno Stato contraente" designa "ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione, o di ogni altro criterio di natura analoga".

Il paragrafo 3 risolve i casi di doppia residenza dando prevalenza alla sede di direzione effettiva; *"Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, essa è considerata residente soltanto dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva"*.



Residenza società ed enti

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**
- Relativamente alla definizione di "sede di direzione effettiva«: paragrafo 24 del Commentario all'art. 4: è il luogo in cui vengono prese le decisioni fondamentali di natura gestionale e commerciale necessarie per la gestione dell'impresa. Serve valutare tutte le circostanze di fatt. Il paragrafo 24.1 del Commentario individua, inoltre, alcuni fattori per la determinazione della residenza delle persone giuridiche, riconoscendo agli Stati contraenti la facoltà di attribuire alle autorità competenti il compito di risolvere i casi di doppia residenza. Gli Stati contraenti possono sostituire il paragrafo 3 del modello di Convenzione OCSE con clausola che consenta di determinare di comune accordo in quale Stato la persona giuridica è considerata residente, nei casi di doppia residenza, ponendo l'attenzione ai seguenti fattori:



Residenza società ed enti

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**

- sede di direzione effettiva;
- luogo di costituzione;
- ogni altro fattore rilevante.

Lo stesso paragrafo 24.1 elenca alcuni fattori di riferimento per la determinazione della sede di direzione effettiva delle persone giuridiche:

- il luogo ove si riuniscono di regola i componenti del Consiglio di amministrazione;
- il luogo in cui l'amministratore delegato svolge normalmente le proprie funzioni;
- il luogo del day to day management;



Residenza società ed enti

- **Ruolo dei trattati contro le doppie imposizioni**

- il luogo in cui si trova l'headquarter;
- la legislazione applicabile all'ente;
- il luogo nel quale viene tenuta alla contabilità.

In relazione a tali criteri, l'Italia ha fornito un chiarimento circa la propria posizione nel paragrafo 25 delle Osservazioni al Commentario all'art. 4 del modello OCSE, precisando che per determinare la sede di direzione effettiva occorre prendere in considerazione anche il luogo ove è esercitata l'attività principale dell'ente (Valente, op. cit).

nda: Qualche spunto sul trasferimento di sede legale all'estero o dall'estero verso l'Italia



Residenza società ed enti

- Osservazioni – spunti discussione (anticipo esterovestizione)
- Attenzione a chi deve fornire la prova;
- Attenzione alle conseguenze in termini di accertamento e sanzioni. Non si tratta semplicemente di versare la differenza tra aliquote fiscali: non è detto che le imposte estere vengano riconosciute se non versate, conseguenze penali pesantissime, conseguenze IVA, conseguenze su ritenute (stipendi, professionisti, interessi, dividendi ecc.) «effetto supermercato per le sanzioni», si applica la norma società di comodo;
- Conseguenze per la mancata tenuta di contabilità in Italia
- Ancora poco è possibile regolarizzare con VD.
- In VD si applica il cumulo giuridico, nel ravvedimento operoso NO.
- Attenzione all'auto-riciclaggio e riciclaggio nella scelta riacquisto/VD



Esterovestizione

- Il soggetto esterovestito è quello che viene presunto per legge (salva prova contraria) o riqualificato a seguito di accertamento, o autodichiarato come fiscalmente residente in Italia.
- Circolare Agenzia Entrate 4.8.2006 n. 28 (in relazione alle presunte esterovestite ex. Art. 73 nda) per vincere la presunzione di residenza nel territorio dello Stato, il soggetto estero dovrà dimostrare "*con argomenti adeguati e convincenti*" che "*esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero*".
- La recente sentenza della Corte di Cassazione 30.10.2015 n. 43809 (Dolce e Gabbana) ha chiarito che non si può dire esterovestita la controllata estera dotata di una propria struttura, benché minima, che le consente di svolgere l'attività prevista dallo Statuto sociale. L'accertamento dell'esterovestizione riguarda, infatti, le sole società



Esterovestizione

- «schermo» (o "caselle postali") che si caratterizzano quali costruzioni di puro artificio, costituite nello Stato estero al solo fine di beneficiare di regimi fiscali più favorevoli.

Per valutare la "sostanza" della controllata estera è possibile fare riferimento alle ipotesi positive previste nell' art 162 (stabile organizzazione) del TUIR e nell'art. 5 del modello OCSE, e tra queste alla nozione di "ufficio", ritenuta sussistente nel caso concreto. Nel caso specifico, tale sostanza è stata proprio individuata nell'“**ufficio**”, (una delle ipotesi positive previste dalla normativa italiana e dell'art. 5 del modello OCSE per configurare la stabile organizzazione). Secondo la Corte di Cassazione il giudice non può adottare un criterio interpretativo che limiti, di fatto, la libertà di stabilimento e la conseguente discrezionalità organizzativa dell'impresa, anche se ciò si traduce in una **minimizzazione** del carico fiscale.



Esterovestizione

- La Sentenza supera l'obiezione di esterovestizione perché la società estera aveva due membri su tre residenti in Italia e talune decisioni di rilievo venivano prese in Italia e non in Lussemburgo. Nell'ipotesi di esterovestizione *“non è necessario accertare la sussistenza di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale (riferimento alla precedente normativa antielusiva ex art. 37bis/600, nda) ma, invece, se il **trasferimento** [all'estero, n. d.a] in realtà vi è stato o no”*. (Corso – Valente op. cit.).
- Nota personale: la normativa antielusiva richiamata dalla Cassazione è stata completamente riformata e ci sono già risoluzioni e circolari molto interessanti (posizioni «allineate ai tempi» vedi leveraged buy out, fusione internazionale con effetti simili al trasferimento di sede legale dall'estero e contestuale costituzione di stabile organizzazione estera – riconoscimento valore normale delle attività e passività ecc.).



Esterovestizione

- ***Effetti dell'esterovestizione***
- Circolare Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 28: il soggetto estero esterovestito "*si considera, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti*". Domanda: solo obblighi fiscali? O anche civilistici? Comunicazioni holding? Scambio dati internazionali?
- I redditi conseguiti dal soggetto "esterovestito" saranno, pertanto, assoggettati a tassazione in Italia; gli effetti per le subholding esterovestite riguarderanno, in particolare:
 - i capital gain realizzati dalla cessione di partecipazioni da assoggettare al regime di imponibilità o di esenzione di cui agli artt. 86 e 87 del TUIR;



Esterovestizione

- ***Effetti dell'esterovestizione***
 - le ritenute da operare sui pagamenti di interessi, dividendi e royalties corrisposti a non residenti o a soggetti residenti fuori dal regime di impresa;
 - gli utili di partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata da assoggettare a tassazione in misura piena (Black list CFC)
- Circolare 28/2006: non saranno assoggettati a ritenuta i flussi di dividendi, interessi e royalties in uscita dall'Italia e potranno essere scomutate in sede di dichiarazione annuale le ritenute eventualmente subite nel periodo d'imposta per il quale tali soggetti sono da considerati residenti, anche se inizialmente operate a titolo d'imposta. (Corso Valente op. cit.). E' la logica conseguenza di essere considerato soggetto fiscale italiano, nda.



Esterovestizione

- Note personali

- Enorme differenza tra le fiscalità europee e quella USA. Il vantaggio competitivo USA è attualmente incolmabile e studiato per le multinazionali. E il «progetto BEPS»?
- Esterovestizione: solo un pericolo o anche una opportunità?
- Quali gli obblighi in Italia di un soggetto autodichiarato esterovestito? (cioè con doppia residenza fiscale: estera ed italiana)
- Come viene vista dal fisco italiano l'attività svolta all'estero dal soggetto di diritto estero che sono ai fini fiscali è considerato italiano? Al pari di una stabile organizzazione estera di un soggetto italiano.



Stabile organizzazione 162 TUIR

Norma cardine art. 162 TUIR:

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.
2. L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:
 - a) una sede di direzione;
 - b) una succursale;
 - c) un ufficio;
 - d) un'officina;
 - e) un laboratorio;



Stabile organizzazione 162 TUIR

- f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformita' al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato puo' esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.
3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attivita' di supervisione ad esso connesse, e' considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attivita' abbia una durata superiore a tre mesi. (NB: OCSE e trattati normalmente 12 mesi nda)
4. Una sede fissa di affari non e', comunque, considerata stabile organizzazione se:



Stabile organizzazione 162 TUIR

- a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- d) una sede fissa di affari e' utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attivita' che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attivita' menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attivita' della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.



Stabile organizzazione 162 TUIR

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per se' stabile organizzazione la disponibilita' a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.
6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.
7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attivita' per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attivita'. (S.O. personale, nda)



Stabile organizzazione 162 TUIR

5. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.
6. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per se' motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.



Stabile organizzazione

La c.d. "positive list" non configura un'elencazione esaustiva, essendo necessario un approccio casistico.

Le fattispecie comprese nella negative list non rappresentano S.O. neanche se presso questi luoghi sono presenti dipendenti dotati dei necessari poteri per gestire l'attività (Commentario all'art. 5).

Secondo il Commentario OCSE, inoltre, se presso la sede fissa vengono svolte sia attività comprese nella negative list, sia attività comprese nella positive list, la sede fissa nel suo complesso viene qualificata come S.O. (Corso L. Odetto G. op.cit).

Di grande interesse risoluzione Agenzia Entrate 17/1/17 n. 4 Interpello Nuovi Investimenti configurabilità di un hub logistico quale stabile organizzazione e trattamento ai fini IVA delle operazioni di acquisto e vendita di prodotti immagazzinati in depositi IVA. Si legge



Stabile organizzazione

Con riferimento al caso di specie, si è dell'avviso che l'ipotesi negativa di stabile organizzazione prevista dalla lett. a) del paragrafo 3, dell'articolo 5, della Convenzione Italia-Stato B possa considerarsi verificata se, come affermato in istanza, nel centro di immagazzinamento/deposito in Italia di cui BETA detiene la disponibilità siano depositati, esposti o consegnati solo prodotti di proprietà della stessa.

Di contro, si configurerebbe una stabile organizzazione, nel caso in cui BETA svolgesse anche attività di "deposito, di esposizione o di consegna di merci" di proprietà di altre imprese, quale ad esempio ALFA. Pertanto, al fine di rispettare la portata letterale della disposizione di esclusione in commento è rilevante la circostanza che tutte le operazioni di cessione di prodotti finiti che BETA intende realizzare siano precedute dalla fuoriuscita di tali prodotti dagli spazi di cui la stessa BETA abbia la disponibilità.



Stabile organizzazione

Al fine di escludere la configurabilità del centro logistico o deposito quale stabile organizzazione è altresì necessario che in tale sede fissa non venga svolta qualsiasi altra attività diversa da quelle di "deposito, di esposizione o di consegna di merci", quale ad esempio l'attività commerciale di raccolta degli ordini, nonché di vendita dei prodotti di BETA. Le attività di disbrigo delle formalità doganali e IVA si considerano, ad avviso della scrivente, come strettamente connesse a quelle di "deposito, di esposizione o di consegna di merci"



Stabile organizzazione

Attenzione:

- L'art. 162 co. 5 del TUIR, (vs art. 5 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni), stabilisce che la semplice disponibilità di un server che consente la raccolta e la trasmissione di dati e informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi non configura di per sé S.O. Formulazione normativa generica: l'esclusione va verificata avendo riguardo alle diverse strutture mediante le quali il commercio elettronico è effettuato (sito web, server, internet service provider), nonché al grado di gestione e operatività riferibile al soggetto non residente.
- Concetto di indipendenza sia contrattuale che economica dell'agente;
- Determinazione del reddito della S.O. In base all'**art. 152** del TUIR il reddito imponibile della S.O. italiana di una società estera è determinato sulla base del Conto economico della S.O., apportando le variazioni in aumento o in diminuzione fiscali.



Stabile organizzazione

Attenzione:

- In capo alla casa madre non residente, il reddito di fonte estera (ovvero, il reddito prodotto in Italia dalla S.O. del soggetto estero) è determinato non con i criteri italiani, bensì con i criteri dello Stato estero, fatto che determina una tendenziale diversità tra il reddito della S.O. calcolato dall'Italia per l'assoggettamento all'IRES e il reddito della S.O. calcolato dallo Stato estero. Commentario all'art. 7 del modello OCSE: è una distinzione per ripartire tra i due Stati il potere impositivo, lasciando in ogni caso alla legislazione dello Stato dove è situata la S.O. il pieno potere di assoggettare a tassazione il reddito prodotto secondo i criteri previsti dalla propria legislazione interna.
- A partire dal periodo imposta 2016 la stabile organizzazione in Italia di soggetto non residente deve predisporre un bilancio di diritto italiano. Quali principi contabili applicabili? *Quelli previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche.* Deposito nel registro imprese?



Stabile organizzazione

- **Conversione in euro dei saldi delle stabili organizzazioni**
- **Art. 110** co. 2 del TUIR, (modificato dall'**art. 7-quater** co. 2 - 4 del DL 193/2016): la conversione in euro dei saldi delle stabili organizzazioni estere deve avvenire secondo il cambio utilizzato in bilancio in base a corretti principi contabili (OIC 17 o IFRS, nda) e non più in base al cambio alla data di chiusura dell'esercizio (che rimane per le contabilità plurimonetarie, nda). Il nuovo criterio di valutazione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, anche se sono fatti salvi i comportamenti di chi lo avesse già utilizzato anche in vigenza del "vecchio" art. 110 co. 2. L'importo della riserva di traduzione che abbia concorso alla formazione del reddito imponibile sia riassorbito in cinque quote costanti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016. (Corso Odetto op. cit.). Vedere anche circolare Assonime 22/12/2016 n. 27, nda.



Stabile organizzazione

Principio cardine: la S.O. è (fiscalmente) entità distinta dalla casa madre

- **L'art. 152** del TUIR prevede:
 - che la S.O. (naturalmente ai fini fiscali) è entità separata e indipendente dalla casa madre;
 - che il fondo di dotazione è determinato in base ai criteri OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati (ciò può quindi determinare l'indeducibilità di parte degli interessi passivi relativi ai prestiti erogati dalla casa madre, qualora il fondo di dotazione sia insufficiente rispetto a quello "virtuale" previsto in sede OCSE);
 - che ogni transazione con la casa madre debba seguire le regole del **transfer pricing** previste dall'**art. 110** co. 7 del TUIR.
 - In attuazione dell'**art. 152** del TUIR, il provv. Agenzia delle Entrate 5.4.2016 n. **49121** ha individuato i metodi di calcolo del fondo di dotazione virtuale della S.O. di imprese bancarie non residenti.



Stabile organizzazione

Principio cardine: la S.O. è (fiscalmente) entità distinta dalla casa madre

- La S.O. italiana è soggetta alla normativa società di comodo;
- La S.O italiana è soggetto IRAP
- La S.O. italiana è sostituto di imposta
- Il reddito di S.O. estera di soggetto italiano è esente in Italia oppure è tassato ma è concesso un credito di imposta (verificare sempre le convenzioni).
- Per il calcolo del credito di imposta si utilizza art. 165 TUIR (attenzione: le imposte devono essere pagate a titolo definitivo).
- Vighe il principio della limitazione per nazione
- Le eccedenze di imposta estera possono essere riportate in avanti per max. 8 anni con meccanismo simile a quello del ROL interessi passivi



Stabile organizzazione

Spunti di riflessione:

- Perché si costituisce una S.O.?
- Quali le principali differenze con una società controllata?
- Adempimenti della stabile organizzazione: sostanzialmente identici a quelli di una società di capitali, con delle peculiarità contabili e di bilancio soprattutto per il recepimenti saldi e loro consolidamento;
- Come e dove tenere le scritture contabili della S.O.? Server / services stranieri?
- Utilizzo / riportabilità delle perdite fiscali? Confronto normativa USA (equiparazione a società controllata) vs. norme di molti paesi europei. Attenzione alla possibilità di doppia deduzione.
- Recente modifica (estate 2015) norma fiscale italiana che permette da poco il regime opzionale di esenzione dei redditi della stabile estera (c.d. branch exemption). Irrevocabilità e no cherry picking (all-in option).



Stabile organizzazione

Spunti di riflessione:

- E' stato recentemente superato il c.d. principio di attrazione della stabile organizzazione.
- Attenzione all'IVA ed alle nazioni in cui esiste differenza tra stabile organizzazione ai fini redditi ed ai fini IVA (Germania)
- Regime di pubblicità ex 2507 C.C. e seguenti per i soggetti stranieri: serve sempre atto tradotto (a volte apostillato) e depositato dal notaio. Anche un semplice cambio amministratore diventa complicato.
- Specifiche responsabilità in caso di omessa pubblicità.
- Le società italiane con S.O. all'estero devono indicarle al registro imprese italiano e darne notizia nella relazione sulla gestione.
- Le società con S.O. all'estero devono adempiere anche ai regimi pubblicitari esteri (complicazione per gli atti in lingua, apostille, deposito presso notaio / registro imprese estero ecc.)



Stabile organizzazione occulta

- Esposizione principi generali;
- Il caso Philip Morris
- Il caso Bosch
- Considerazioni sulla controllata italiana di gruppi esteri



Bibliografia

- Corso L.: La residenza delle persone fisiche. Eutekne online 2016
- Mauro A. Valente G.: La residenza delle persone fisiche. Scheda Eutekne online marzo 2017
- Valente G.: La residenza delle società, Scheda Eutekne online marzo 2017
- Corso – Valente G.: Esterovestizione Scheda Eutekne online febbraio 2017
- Corso L. Odetto G. Stabile organizzazione, Scheda Eutekne online febbraio 2017
- Valente P. Vinciguerra L.: Stabile organizzazione occulta IPSOA
- Mayr S. Santacroce B.: Stabile organizzazione delle imprese industriali e commerciali IPSOA
- Miele, Rolle, Russo: Società estere: regime delle CFC ed esterovestizione IPSOA
- Valente P.: Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni IPSOA ultima ed.
- Valente P.: Esterovestizione e residenza IPSOA ultima ed.
- Ciman M., Ridolfi A.: Lucidi del corso di fiscalità internazionale ODCECVR giugno 2014



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona



Grazie per l'attenzione e la pazienza