



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF171

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

OGGETTO	LA STABILE ORGANIZZAZIONE
RIFERIMENTI	ART.162, TUIR; ART.5 CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI, L. DI BILANCIO 2018.
CIRCOLARE DEL	27/09/2019

Sintesi: la **stabile organizzazione** è una **sede fissa di affari**, per mezzo della quale un'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello stato.

Essa comporta la **tenuta di una contabilità separata** e un **regime ordinario** (art. 162 tuir) di eliminazione della doppia imposizione per mezzo del riconoscimento del credito d'imposta sul reddito già tassato nel paese dove è ubicata la stabile organizzazione.

LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Ai fini delle **imposte sui redditi**, la nozione di SO si desume:

- in ambito internazionale, **dall'art. 5 del mod. OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni**
- a livello di **normativa interna**, **nell'art. 162 del TUIR**, il quale ricalca per la maggior parte i principi emersi in sede internazionale.

N.B.: La **norma interna** trova applicazione:

- ✓ **se risulta più favorevole**, rispetto a quella prevista dalla Convenzione siglata dall'Italia con lo Stato di residenza dell'impresa;
- ✓ **se non esiste una Convenzione** tra l'Italia e l'altro Stato.

ATTENZIONE - La **nozione di SO**, valida ai fini delle **imposte sui redditi**, prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, può discostarsi da quella che si rinviene in **ambito IVA** (Dir. n. 112/06):

- dal punto di vista delle imposte dirette**, assume rilievo **l'elemento materiale**, mentre la presenza umana non è necessaria;
- ai fini IVA**: presuppone sia l'elemento materiale che quello umano (organizzazione di mezzi e persone).

Esempio 1

La società Alfa spa installa all'estero *vending machine*, che non necessitano della presenza umana per funzionare. Dal punto di vista delle imposte sui redditi configurano stabile organizzazione, mentre dal punto di vista IVA no.

LE DIVERSE TIPOLOGIE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

Può configurarsi una stabile organizzazione all'estero, nelle seguenti **fattispecie**:

- stabile organizzazione materiale (SOM);**
- stabile organizzazione personale (SOP);**
- stabile organizzazione **da partecipazione di controllo**
- stabili organizzazioni speciali**
- in alcune convenzioni è prevista anche l'ipotesi di **"stabile organizzazione da servizi"**.

STABILE ORGANIZZAZIONE MATERIALE (SOM)

La **"SOM"** è la **sede fissa** di affari, in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività; essa è caratterizzata da quattro elementi:

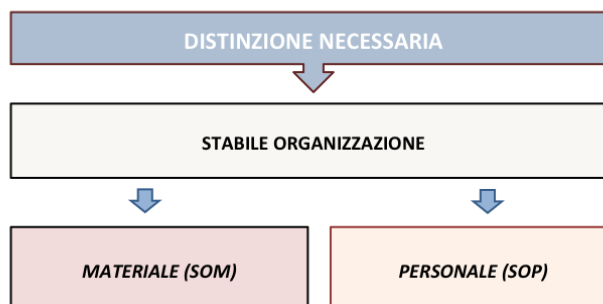
- ✓ una **sede di affari**;
- ✓ la **permanenza** della sede di affari;
- ✓ l'esercizio di un'**attività economica** (nel suo complesso o in parte);
- ✓ lo svolgimento dell'attività **per mezzo della sede di affari**.

STABILE ORGANIZZAZIONE PERSONALE (SOP)

Si ha stabile organizzazione anche quando un'impresa dispone in uno Stato, diverso rispetto a quello di residenza, di una **persona**:

- **alle proprie "dipendenze"** (in senso ampio e quindi non in senso di rapporto di lavoro dipendente)
- che agisce **nel suo interesse** e con potere di concludere contratti, **in nome e per conto** dell'impresa.

DEFINIZIONE DI SO (c.d. BRANCH)



STABILE ORGANIZZAZIONE DA PARTECIPAZIONE DI CONTROLLO

Una società controllata non può esser considerata sempre la **stabile organizzazione** della controllante. Tuttavia, la controllata estera può però essere riqualificata come **stabile organizzazione**, nel caso in cui:

- siano ravvisabili gli elementi della stabile organizzazione materiale o personale.

DEFINIZIONE DI SO



STABILI ORGANIZZAZIONI SPECIALI

SO SPECIALI



STABILE ORGANIZZAZIONE DA SERVIZI

In alcune convenzioni (es. quella sottoscritta con la Cina) sono considerate SO le **prestazioni di servizi**, compresi i servizi di consulenza:

- effettuati da un'impresa di uno stato contraente
- per mezzo di impiegati o di altro personale nell'altro stato contraente,
- purché tali attività si protraggano per lo stesso progetto o per un progetto collegato:
 - **per un periodo**
 - **per periodi che oltrepassano in totale i sei mesi nell'arco di dodici mesi.**

Esempio 2

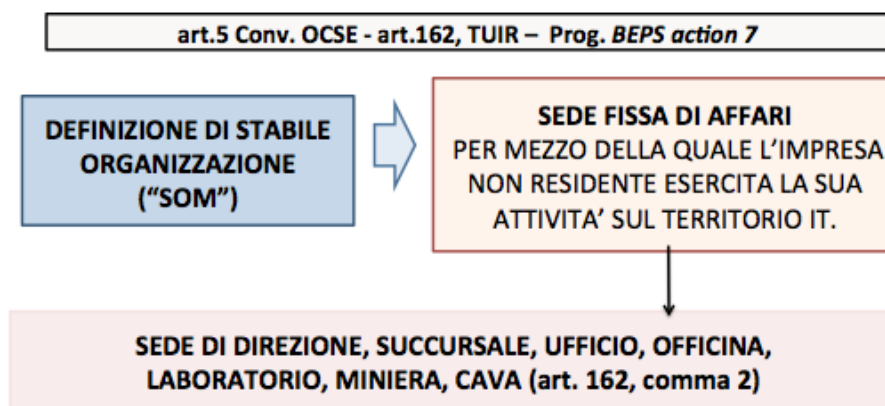
Alfa Spa, controllante italiana, anziché distaccare un proprio dipendente presso la controllata estera, lo tiene al suo servizio e lo invia all'estero per lavorare e rendere quindi dei servizi verso la controllata estera.

Focalizziamo l'attenzione sulla **"SOM"**, rinviando a un prossimo contributo l'analisi della **"SOP"** e delle SO da partecipazioni di controllo.

REQUISITI SOGGETTIVI DELLA "SOM"

L'**art. 162, co. 1 del TUIR**, specifica che l'espressione **"stabile organizzazione"** designa:

- una **sede fissa di affari**,
- per mezzo della quale l'impresa non residente **esercita**, in tutto o in parte, **l'attività in Italia**.

DEFINIZIONE DI SOM

ATTENZIONE - La norma precisa che tale indicazione vale sia ai fini delle imposte dei redditi che dell'IRAP. Va, infatti, ricordato che, a norma dell'art. 3, co. 1 lett. e) del DLgs. 446/97, **sono soggetti passivi dell'IRAP** anche le SO italiane dei soggetti non residenti, per la cui individuazione valgono quindi i medesimi criteri previsti ai fini delle imposte sui redditi.

DISPONIBILITA' DELLA "SOM" – RIGHT OF USE

ATTENZIONE - Ai fini dell'individuazione di una SO, non rileva in alcun modo **a che titolo** (proprietà, locazione o *leasing*, uso) l'impresa utilizza la sede fissa, ma solo il fatto di **averne la materiale disponibilità** della stessa (art.5, Commentario OCSE).



PERMANENZA DELLA SOM - PERMANENCE TEST

Affinché la **sede di affari** possa configurare l'esistenza di una **SO**, la sede deve essere **"stabile"**, cioè non deve essere di natura puramente temporanea.

Normalmente non sono considerati SO gli insediamenti che durano **meno di sei mesi**; vi sono, tuttavia, delle eccezioni, quali:

- le **attività di natura ricorrente**, dove ogni periodo di presenza va sommato agli altri;
- le **attività il cui business è realizzato solo nello Stato estero**, perché anche se di breve durata il legame col territorio è più forte;
- le **attività che si intendevano realizzare nel lungo periodo** ma che nei fatti durano per un breve periodo (ad esempio per fallimento dell'investimento o per decesso dell'imprenditore),
- così come le **attività che si intendevano realizzare in un breve periodo, che poi si prolunga**, costituiscono SO retroattivamente.



N.B.: Anche se la sede di affari non deve avere **natura puramente temporanea**, è configurabile una SO, quando la sede fissa è utilizzata per un breve periodo di tempo in quanto l'attività esercitata, per mezzo di detta base fissa, necessita di essere svolta in un breve arco temporale.

Esempio 3

Può essere considerata S.O. l'installazione fissa che un'impresa estera utilizza nel corso **dell'Esposizione universale** (es. EXPO 2015 Milano), nonostante l'evento duri sei mesi (e, quindi, meno di quanto la stessa OCSE reputi necessario per considerare S.O. un cantiere), in quanto si devono comunque considerare soddisfatti i requisiti previsti dalla normativa interna e dagli standard OCSE (il tutto, naturalmente, se nella base fissa viene svolta attività commerciale) - **CM 26/E/14 (§ 4.1)**.

REQUISITI OGGETTIVI DELLA "SOM"

Perché si possa parlare di "SOM" è necessario quindi:

- l'**esistenza di una sede fissa di affari**;
- l'**esercizio dell'attività d'impresa** da parte della società o ente estero, per mezzo di tale installazione.



N.B.: Il termine **"fissa"**, riferito alla base, deve correttamente essere inteso su base spaziale, essendo la SO ricollegabile normalmente ad un **punto geografico predeterminato**.

Ai fini della qualificazione della struttura come SO, **non è necessario che essa sia materialmente infissa al suolo** (es. le *vending machine* potrebbero essere idonee a rappresentare SO, pur essendo trasportabili da un luogo all'altro).



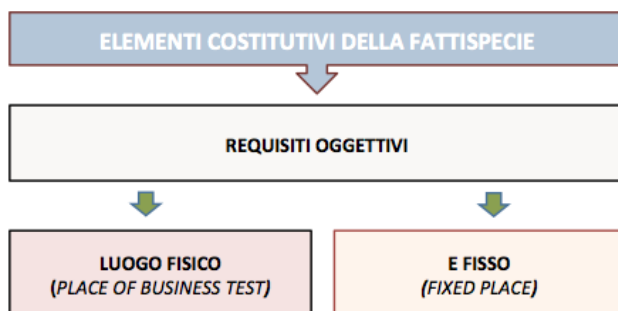
Nota: il requisito della "fissità" sussiste anche per le installazioni a **bordo di navi e aerei** (es. strutture per la ristorazione), anche se sono in movimento.

Se sussistono più sedi fisse ciascuna di esse può rappresentare una SO.



NOVITA' - Con la Legge di Bilancio 2018 (articolo 1, co. 1010, lett. a) L.205/2017) il legislatore ha introdotto, all'articolo 162, comma 2, Tuir, la lettera f-bis, che definisce **stabile organizzazione**: "*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato, costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso*".

SO - REQUISITI



FATTISPECIE INDICATIVE DI "SOM"

Nel **modello OCSE** (art.5, co.2 e 3) vengono elencate una serie di **fattispecie** che potrebbero configurare l'esistenza di una sede fissa di affari:

- ✓ **una sede di direzione** (luogo nel quale vengono prese le decisioni dell'impresa);
- ✓ **una succursale** (*branch* o "segmento" dell'impresa, fisicamente e territorialmente distaccato dalla sua sede principale, dotato di una certa indipendenza sotto il profilo economico e commerciale);
- ✓ **un ufficio**;
- ✓ **un'officina** (luogo dove viene svolta con carattere di stabilità un'attività produttiva: industriale, artigianale o di servizi);
- ✓ **un laboratorio**;
- ✓ **una miniera**,
- ✓ **un pozzo di petrolio o di gas**,
- ✓ **una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali**;
- ✓ **un cantiere di costruzione o di montaggio** la cui durata oltrepassa i 12 mesi.

c.d. "POSITIVE LIST" - CASI CHE CONFIGURANO SO:
FATTISPECIE
Sede di direzione
Succursale
Ufficio
Officina
Laboratorio
Miniera, giacimento petrolifero o di gas naturale, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.
NEW - Legge di Bilancio 2018 - Una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato, costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.



N.B.: Tale **elencazione non è esaustiva**, dovendosi caso per caso stabilire se la struttura esistente sul territorio dello Stato italiano assume i caratteri di una SO, in quanto sede fissa di affari, anche se non materialmente ricompresa nell'elencazione.

Esempio 4

La presenza in uno Stato di **impianti destinati alla produzione di energia** per la vendita (impianti eolici, fotovoltaici ecc.) configura l'esistenza di una SO.

L'art. **162 co. 4 del TUIR** contiene la c.d. "**negative list**", cioè quelle casistiche che **non sono suscettibili di configurare una SO**, anche se sono svolte attraverso una sede fissa di affari.

Secondo la predetta norma, conforme del resto a quanto prevede l'art. 5 paragrafo 4 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni, una **sede fissa di affari non configura S.O.:**

- se viene utilizzata ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
- se i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini:
 - di deposito, di esposizione o di consegna;
 - della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- se viene utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- se viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;
- se viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività sopra menzionate, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

c.d. "NEGATIVE LIST" - SEDE FISSA DI AFFARI NON E' "SOM" SE:

1	UTILIZZATA UN'INSTALLAZIONE COME DEPOSITO/ESPOSIZIONE/CONSEGNA DI BENI DELL'IMPRESA
2	I BENI D'IMPRESA SONO IMMAGAZZINATI PER DEPOSITO/ESPOSIZIONE/CONSEGNA
3	I BENI D'IMPRESA SONO IMMAGAZZINATI PER LA TRASFORMAZIONE DA PARTE DI UN'ALTRA IMPRESA
4	UTILIZZO ESCLUSIVO PER ACQUISTARE BENI O MERCI O RACCOLTA INFO PER L'IMPRESA
5	UTILIZZO PER ATTIVITA' PREPARATORIE/AUSILIARIE D'IMPRESA
6	UTILIZZO COMBINATO DI CUI AI PUNTI 1 E 5, PURCHE' L'ATTIVITA' ABBIA CARATTERE PREPARATORIO O AUSILIARIO



N.B.: In sede OCSE, la *negative list* potrebbe essere eliminata, se verranno accolte le indicazioni contenute nella **bozza di discussione della Action 7 del progetto Base Erosion and Profit Shifting**. La natura ausiliaria o preparatoria dell'attività svolta dall'organizzazione estera dovrà essere accertata caso per caso, senza più quindi essere limitata alle ipotesi espressamente previste per legge.

ATTIVITA' AUSILIARIE

Sono **attività ausiliarie**, e quindi **non costituiscono SO**:

- ✓ l'utilizzo di un'installazione ai soli fini di **deposito, di esposizione o di consegna** di beni o di merci appartenenti all'impresa;
- ✓ i **beni o le merci** appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, esposizione o consegna;
- ✓ i beni o le merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
- ✓ l'utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- ✓ l'utilizzo, per l'impresa, ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario.

Per converso, **costituiscono attività economica**, fra le altre, le attività di:

- **direzione;**
- **produzione;**
- **commercializzazione;**
- **vendita;**
- **pre e post vendita.**

Lo svolgimento di attività economica per il tramite della SO si ha quando:

- ✓ **l'attività economica viene svolta presso lo stabilimento estero** (es. si concludono delle vendite presso un ufficio all'estero);
- ✓ **l'attività economica ha ad oggetto lo stabilimento estero** (es. si svolge un lavoro di pavimentazione di una strada all'estero).

NEW

NOVITA' - la **Legge di Bilancio 2018** ha stabilito che la combinazione di più attività, che singolarmente considerate, avrebbero **carattere preparatorio e ausiliario**, ma che nella loro complementarietà perdono tale carattere, è idonea a configurare Stabile Organizzazione. Oggi va valutato caso per caso se le **attività svolte** costituiscono, o meno, **parte essenziale del business dell'impresa estera**.

CASO	PRESENZA DI SO?
<u>Sedi, uffici, stabilimenti</u>	
✓ Ufficio informativo sui prodotti venduti dalla casa madre	NO
✓ Sede di direzione, stabilimento di lavorazione, Ufficio vendite, Uffici / stabilimenti / officine post vendita	SI
✓ Ufficio acquisti: all'acquisto della merce segue la vendita della stessa a terzi (comprese le società dello stesso gruppo), da parte dello stesso ufficio estero	SI
✓ Ufficio acquisti: l'ufficio si limita ad acquistare merce per conto della sede	NO
✓ Magazzino di stoccaggio	NO – N.B. : non in tutte le Convenzioni
✓ Salone espositivo	NO
✓ Ufficio marketing	NO
✓ Centro ricerche	NO
✓ Mera presenza sul territorio estero dei macchinari	NO
<u>Macchinari automatici locati a clienti esteri:</u>	SI
✓ Attività di locazione svolta tramite una sede fissa d'affari	
✓ Attività svolta senza sede fissa d'affari, ma messa a disposizione del cliente di personale con la mansione di installare, operare e mantenere i beni sotto la direzione della casa madre	
✓ Mera presenza sul territorio estero dei macchinari	NO
<u>Depositi e magazzini all'estero</u>	
✓ Si fornisce anche a terzi (comprese le società dello stesso gruppo) il servizio di deposito merci	SI
✓ Connessa al magazzino vi è una struttura deputata alla raccolta di ordini e alla loro evasione	
✓ Vengono utilizzati esclusivamente per depositare merce della sede estera (attività ausiliaria)	NO
✓ Il magazzino è utilizzato solo per provvedere alla consegna dei beni e delle merci vendute dalla sede	N.B. : Non per tutte le convenzioni i magazzini di vendita non costituiscono S.O. (Algeria, Marocco ecc.)

<u>Pezzi di ricambio di macchinari venduti a clienti all'estero</u>	
✓ Installazione che gestisce attività di vendita (supply) dei pezzi di ricambio	SI
✓ Installazione che gestisce attività di consegna dei pezzi di ricambio e un servizio di manutenzione e riparazione di macchinari forniti ai clienti (servizio post vendita)	
✓ Installazione che gestisce attività di consegna (delivery) dei pezzi di ricambio	NO
<u>Beni presenti in fiera</u>	
✓ La vendita di merci diverse da quelle esposte in fiera	SI
✓ La presenza di merci, ai soli fini espositivi, anche se vengono venduti al termine della fiera	NO
<u>Beni da lavorare presenti all'estero</u>	
✓ Presenza sul territorio estero di una base fissa in cui si lavorano beni propri	SI
✓ Mera presenza sul territorio estero dei beni da lavorare da parte di soggetti terzi	NO
<u>Base fissa all'estero deputata alla raccolta di informazioni</u>	
✓ Vengono acquisite informazioni per poi essere vendute a terzi (l'attività di raccolta informazioni è l'oggetto dell'attività)	SI
✓ Vengono raccolte informazioni da girare alla sede estera (l'attività di raccolta informazioni è ausiliaria dell'attività principale svolta dalla sede)	NO
<u>Base fissa all'estero deputata alla fornitura di informazioni ai clienti</u>	
✓ Vengono fornite non solo informazioni, ma veri e propri progetti personalizzati alle esigenze del singolo cliente	SI
✓ Vengono fornite informazioni sulle merci vendute dalla sede (consegna di cataloghi ecc.)	NO
<u>Server</u>	
✓ I server sul quale è ospitato il sito internet di commercio elettronico è nello Stato estero, e la gestione della transazione completamente automatizzata	SI
✓ I server sul quale è ospitato il sito internet non è nello Stato estero	NO
✓ Non si tratta di vero e proprio "commercio elettronico", in quanto in internet viene conclusa la transazione, ma poi vengono materialmente inviati beni materiali dalla sede	

SITO WEB, SERVER E ISP

Il **sito Internet** non configura di per sé una Stabile Organizzazione.

Il **server** può configurare Stabile Organizzazione se:

- ✓ è nella piena disponibilità dell'impresa estera
- ✓ e svolge attività significative,

mentre **non configura stabile organizzazione** se:

- ✓ svolge attività meramente ausiliarie e preparatorie;

L'Internet service provider **non configura Stabile Organizzazione** se opera quale agente "indipendente".

CANTIERE DI COSTRUZIONE O MONTAGGIO

Il **cantiere di costruzione o montaggio** costituisce una SO all'estero dell'impresa, esclusivamente qualora:

- si protragga **per un periodo di tempo superiore a quello che di volta in volta è stato "contrattato"** tra gli Stati membri.

Tale termine varia dai:

- **12 mesi** previsti nelle convenzioni con i principali Paesi ad economia sviluppata (Germania, Stati Uniti, Francia, Svizzera ecc.), ma vi sono convenzioni che prevedono termini molto più ristretti
- **dai 3 mesi** dell'Algeria,
- **fino ai 183 giorni** di Bangladesh e Sri Lanka.

Esempio 5

La società italiana Beta spa si aggiudica una gara di appalto per la realizzazione di un ponte in Polonia. Se i lavori durano meno di 12 mesi, Beta non dovrà dichiarare la presenza di una SO in Polonia e qui pagare le imposte sugli utili realizzati tramite quel cantiere. Se lo stesso lavoro fosse stato effettuato in Algeria, il cantiere della durata superiore ai 3 mesi avrebbe costretto Beta a dichiarare la presenza di una SO.



ATTENZIONE - Differenze tra la normativa nazionale e il modello OCSE - Dal confronto tra l'art. 162 co. 3 del TUIR e l'art. 5, paragrafo 3 del modello OCSE emerge una differenza di rilievo:

- mentre la **normativa interna** prevede quale **durata minima tre mesi**,
- nel **modello OCSE** il **periodo minimo è di dodici mesi**.

Nella maggior parte delle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia, viene tuttora riportata la previsione OCSE di **dodici mesi**.

DEFINIZIONE DI CANTIERE DI COSTRUZIONE E MONTAGGIO

Il paragrafo 17 del commentario all'articolo 5 precisa che per "**cantiere di costruzione o montaggio**": si intendono:

- non solo cantieri per la costruzione o la ristrutturazione di edifici,
- ma anche per la costruzione di strade, ponti o canali,
- o il dragaggio, l'escavazione o la posa di oleodotti;
- inoltre, il concetto include anche i lavori di installazione di attrezzature, macchinari e impianti in edifici esistenti o anche all'aperto.

IL CALCOLO DELLA DURATA

Il termine previsto dalla convenzione, oltre il quale un cantiere diventa SO, si riferisce ad ogni singolo sito o progetto.

I **paragrafi 18, 19 e 20 del commentario** forniscono le indicazioni per calcolare correttamente la durata del cantiere:

- ad esempio il **termine iniziale** tiene conto anche dei lavori preparatori (es. l'installazione delle baracche di cantiere)
- ed il **cantiere cessa** quando il lavoro è terminato ed il cantiere viene abbandonato (anche dalle imprese subappaltatrici).
- si considera **attivo** (ai fini del superamento o meno del periodo minimo) anche nei periodi di interruzione dei lavori.

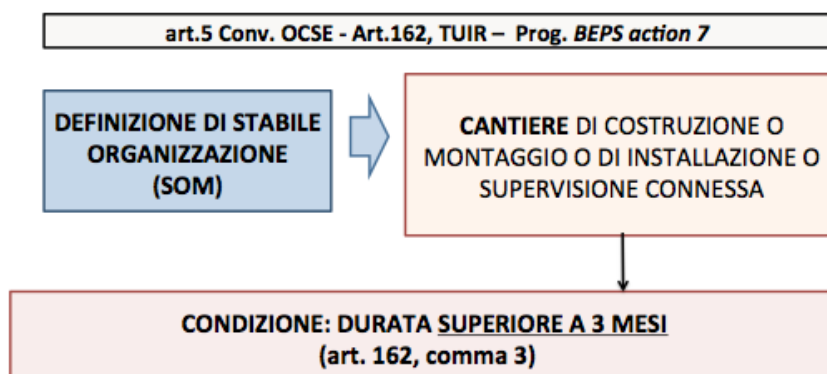
CASO DI CANTIERI A CAVALLO D'ANNO - La **durata minima prevista per i cantieri** (sia che essa sia calcolata ai sensi della normativa interna, sia che venga determinata su base convenzionale) prescinde dal fatto che il cantiere si sia protratto a cavallo di due periodi d'imposta.

Esempio 6

Un cantiere che si protrae dal mese di marzo dell'anno 2019 al mese di luglio dell'anno 2020, e considerando quale durata minima i dodici mesi, si deduce che sia per l'anno 2019 che per l'anno 2020 nello Stato dove è situato il cantiere sussiste una stabile organizzazione, anche se per nessuna delle annualità il periodo minimo si intende rispettato.

CASO DI UNA PLURALITA' DI CANTIERI - Qualora l'attività sia strutturata per mezzo di una pluralità di cantieri tra loro funzionalmente collegati dal punto di vista commerciale e geografico, ai fini del calcolo del periodo minimo essi devono essere considerati **quale un unico cantiere**.

DEFINIZIONE DI SOM



Esempio 7

Un imprenditore sloveno, titolare di una ditta individuale specializzata in lavori di tubisteria e piccola carpenteria navale, opera in Italia individualmente e, successivamente, con un gruppo di operai.

Egli agisce in regime di sub-appalto presso i cantieri di una società italiana o, all'interno di imbarcazioni in allestimento, poste sempre all'interno dei medesimi cantieri, senza tuttavia istituire le pertinenti scritture contabili ed omettendo, nel contempo, la presentazione delle prescritte dichiarazioni fiscali ai fini delle imposte dirette e dell'Iva.

L'Agenzia Entrate potrebbe ritenere che tale attività sia riconducibile al concetto di "stabile organizzazione in Italia di un soggetto residente all'estero", proponendo il recupero a tassazione del reddito prodotto nel territorio italiano in seguito all'attività economica svolta presso il cantiere.

Va dimostrato che le attività svolte presso i cantieri della società committente **non realizzano i presupposti di una stabile organizzazione** (Corte di Cassazione, sentenza n. 28059/2017).

- ✓ **le prestazioni di servizio vengono svolte da operai che** quotidianamente oltrepassavano la frontiera;
- ✓ **gli stessi operai si avvalgono di** modesti attrezzi custoditi presso i luoghi di lavoro;

Va esclusa anche la presenza di una SOP, dimostrando che:

- la persona fisica titolare della ditta individuale, ha stipulato **contratti in "modo episodico" ed a titolo personale e non in qualità di agente dipendente, designato da parte di un'impresa estera.**

OBBLIGHI CONTABILI RELATIVI ALLA SO ESTERA

Le società residenti con So all'estero (così come le società estere con So in Italia) devono rilevare nella **contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le SO**, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse (art. 14, c. 5 Dpr 600/1973).

Anche alla luce della prassi (**CM 7/1977 e DM nn. 428/1980 e 2398/1983**) le soluzioni per la tenuta della contabilità da parte della So prevedono le possibili alternative:

- istituzione di un **libro giornale locale**, con invio periodico dei saldi dei conti alla casa madre che provvede a consolidarli;
- istituzione di un **giornale sezionale** che evidenzia le operazioni locali (contabilità decentrata);
- rilevazione dei fatti di gestione mediante **apposite schede di mastro**, con un **unico libro giornale tenuto dalla casa madre** (contabilità accentrata).

RILEVAZIONE DEI TRASFERIMENTI INTERNI

Il sistema contabile deve rilevare anche i **trasferimenti interni di merci, materiali, attrezzature**, ecc. I trasferimenti interni possono essere rilevati utilizzando **conti specifici** quali ad esempio:

- invio/ricevimento merci (materiali) c/trasferimento;
- invio/ricevimento merci (materiali) c/ricevimento.

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI RILEVANTI

La SO **deve conservare** ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e telegrammi spediti e delle fatture emesse (art. 22 Dpr 600/73).

CONVERSIONE IN EURO

Dal punto di vista civilistico, le operazioni in valuta vanno rilevate con:

- ✓ il **metodo del cambio corrente**
- ✓ o il **metodo del cambio medio di periodo** per le poste di conto economico;
- ✓ il **cambio alla data di chiusura dell'esercizio** per le poste patrimoniali.

Fiscalmente: la conversione in Euro avviene adottando il **cambio di conversione di chiusura dell'esercizio**.



Nota: nel caso vi fossero delle **differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente**, queste non concorrono alla formazione del reddito e, pertanto, vanno neutralizzate ai fini fiscali (art. 110 c. 2 Tuir).

DETERMINAZIONE DEL REDDITO DELLA SO ITALIANA DI UN'IMPRESA NON RESIDENTE

Il reddito imponibile della **SO italiana di una società estera** è determinato, **a norma dell'art. 152 del TUIR**, secondo le stesse regole previste per le società residenti, cioè apportando al risultato di un Conto economico appositamente predisposto con riferimento alla gestione della stabile organizzazione le variazioni fiscali previste dal TUIR (soggetti IRES).

DERIVAZIONE DEL REDDITO DAL RISULTATO DI CONTO ECONOMICO

In generale, il reddito d'impresa della SO italiana è determinato secondo l'**ordinario principio di derivazione dal Conto economico**, come per le società di capitali e gli enti commerciali residenti. Le **variazioni fiscali** operate portano ad un risultato, rappresentato dal reddito imponibile in Italia assoggettato all'IRES.



N.B.: La S.O. italiana di una società non residente costituisce un **autonomo centro di imputazione dei rapporti tributari** riferibili alla casa madre.

Così come avviene per l'impresa italiana che ha una S.O. all'estero, anche l'impresa estera che ha una S.O. in Italia dovrà determinare (nel proprio Stato) il **reddito attribuibile alla S.O.**

Tendenzialmente, si tratta di un'operazione necessaria al fine di valutare correttamente il **credito per le imposte assolute all'estero** (se la metodologia prescelta per l'eliminazione della doppia imposizione internazionale è rappresentata dal **credito d'imposta**):

- se la normativa in questione è speculare a quella italiana, infatti, l'imposta assolta all'estero può essere scomputata solo fino a concorrenza della quota d'imposta corrispondente tra
 - i redditi prodotti all'estero (quindi, in Italia)
 - e il reddito complessivo.

Il reddito di fonte estera (cioè il reddito prodotto in Italia dalla S.O. del soggetto estero) è determinato non con i **criteri italiani**, ma **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**:
 - sia in ragione delle **differenze permanenti** (l'Italia può, ad esempio, stabilire variazioni in aumento permanenti che non sussistono nello Stato estero);
 - sia in ragione delle **differenze temporanee** (l'Italia può, ad esempio, accordare un frazionamento di talune componenti positive, o imporre il frazionamento di talune spese, quando invece lo Stato estero prevede l'imponibilità o la deducibilità nell'esercizio)45.



NOTA BENE - Si tratta di una distinzione che ha quale finalità quella di **ripartire tra i due Stati il potere impositivo**, lasciando in ogni caso alla legislazione dello Stato dove è situata la SO il pieno potere di assoggettare a tassazione il reddito prodotto secondo i criteri previsti dalla propria legislazione interna (Commentario all'art. 7 del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni).

TASSAZIONE DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI	
SO ESTERE DI SOCIETÀ ITALIANE	
➤ REGIME ORDINARIO (art. 162 Tuir): applicato a tutte le SO	
	<p>Sistema di eliminazione della doppia imposizione per mezzo del riconoscimento del credito d'imposta sul reddito già tassato nel paese di stabilimento della so.</p> <p>il reddito della so confluisce nel reddito complessivo della casa madre e viene ricalcolato secondo la normativa italiana; il reddito subisce, quindi, la tassazione nazionale (ires/irpef), ma al contribuente è riconosciuto un credito d'imposta per le imposte subite a titolo definitivo nello stato estero.</p>
➤ IL LIMITE MASSIMO DI UTILIZZO DEL CREDITO è pari <u>all'imposta italiana</u> dovuta sul reddito imputabile alla SO (art. 165 Tuir).	

Esempio 8

Impresa italiana con SO in Germania.

Essa:

- ✓ paga le imposte in Germania, in relazione al reddito prodotto dalla SO;
- ✓ quantifica le imposte in Italia, assumendo il reddito complessivo (reddito prodotto in Italia + reddito attribuibile alla stabile organizzazione);
- ✓ scomputa dall'imposta italiana il credito d'imposta per le imposte pagate in Germania;

In presenza di **opzione** per la **branch exemption**:

- paga le imposte in Germania in relazione al reddito prodotto dalla stabile organizzazione;
- quantifica le imposte in Italia assumendo il reddito prodotto in Italia (senza considerare quindi il reddito attribuibile alla stabile organizzazione).