

A woman with her hair in a bun, wearing a blue and white striped button-down shirt and light-colored pants, is looking down at her smartphone. She is standing on a balcony or walkway at night, with a blurred city skyline in the background. The lights of the buildings are out of focus, creating a bokeh effect. Other people are visible in the background, also blurred.

Quando si crea una stabile organizzazione: definizione e vantaggi.

22 Novembre 2023

Dott. David Ceccarelli

La stabile organizzazione

La stabile organizzazione

- Costituisce il criterio di collegamento per sottoporre a tassazione nel territorio dello Stato i redditi d'impresa prodotti da soggetti non residenti
- È un "centro di imputazione" di situazioni giuridiche dell'impresa
- Non è un soggetto giuridicamente distinto dalla sede centrale
- Non costituisce un soggetto passivo di imposta in quanto tale, per effetto della mancanza di indipendenza e di autonomia giuridica dalla casa madre
- Definisce la territorialità dei redditi d'impresa al fine di stabilire la potestà impositiva dello Stato della fonte e quello della residenza
- Riferimento alla definizione riportata nella convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito con il paese di volta in volta interessato, se esistente
- In mancanza di convenzioni si fa riferimento alla definizione domestica Art. 162 TUIR.

La stabile organizzazione materiale

- Sede fissa d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato

| Stabile organizzazione | |
|-----------------------------------|---|
| Sede di affari | Ogni luogo, attrezzature o installazioni a disposizione per lo svolgimento dell'attività di impresa |
| Stabilità | Deve avere un certo grado di permanenza con riferimento allo scopo per il quale la stabile organizzazione è stata istituita |
| Esercizio dell'attività d'impresa | Attraverso la sede di affari deve essere svolto un ciclo completo di attività imprenditoriale |

Le ipotesi positive

L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare

a) una sede di direzione

b) una succursale

c) un ufficio

d) un'officina

e) un laboratorio

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 conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali

f-bis) 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

Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi

Le ipotesi negative

La dizione “stabile organizzazione” non comprende

a) l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa

b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna

c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa

d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa

e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività

f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e)

a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario

- Qualora le attività svolte nei vari luoghi costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa, le esclusioni non si applicano se:
 - L'impresa o un'impresa strettamente correlata dispone di un'altra stabile organizzazione in Italia
 - L'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte non sia di carattere preparatorio o ausiliario.

La stabile organizzazione personale ("agent clause")

| Agente dipendente | Agente indipendente |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">➤ È considerata stabile organizzazione la presenza sul territorio italiano di un soggetto che abitualmente<ul style="list-style-type: none">➤ conclude contratti in nome dell'impresa diversi da quelli di acquisto di beni➤ opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa | <ul style="list-style-type: none">➤ Non è considerato stabile organizzazione un intermediario indipendente a condizione che agisca nell'ambito della sua ordinaria attività. |

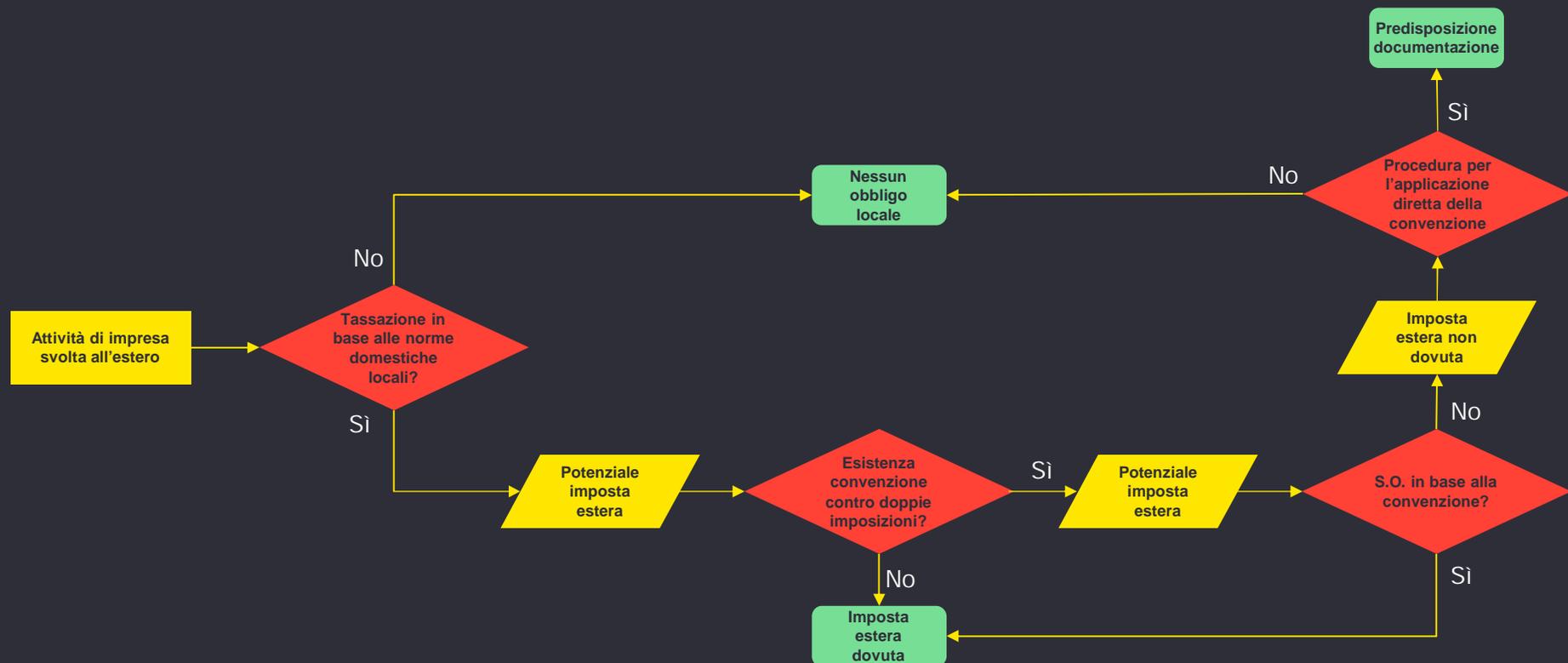
- quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente
- un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto
- un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale

Le società controllanti e controllate

- Il solo fatto dell'appartenenza ad un gruppo non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una delle imprese come stabile organizzazione dell'altra
- Una società del gruppo può essere considerata stabile organizzazione:
 - quando la società non residente utilizza ed ha a disposizione la struttura operativa della società residente per svolgere attività o funzioni aziendali che sono sue proprie
 - quando la società residente conclude contratti sul territorio dello stato in nome della società non residente
 - quando la società residente svolge attività e funzioni proprie della società non residente che non rientrano sua ordinaria attività

L'esistenza di una stabile organizzazione all'estero

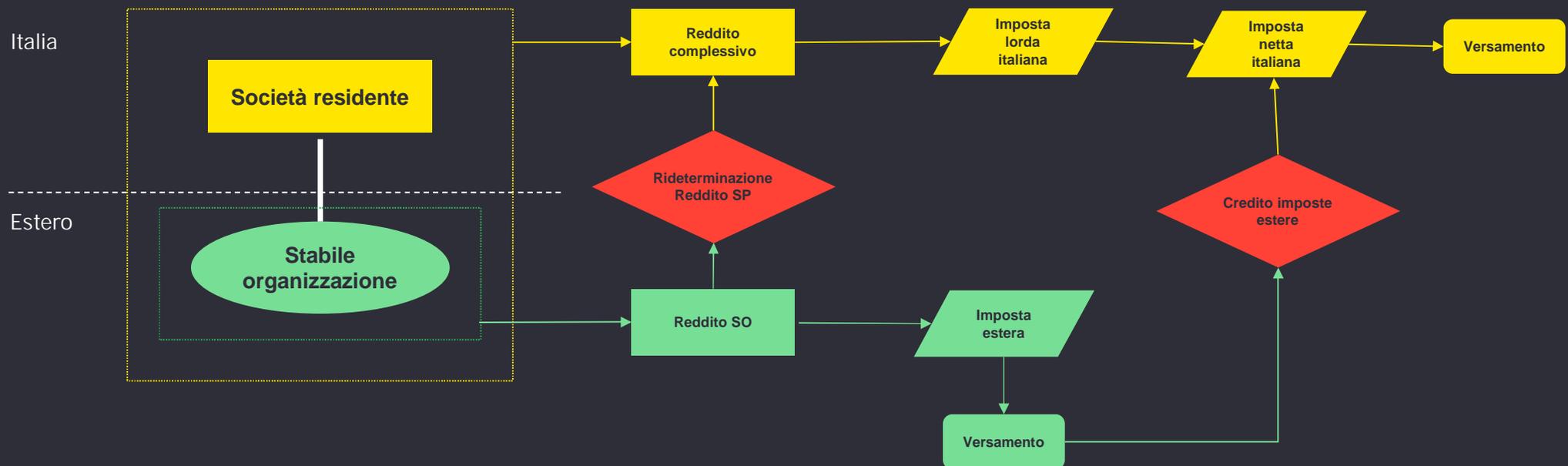
- La verifica della configurazione di una Stabile Organizzazione all'estero deve essere effettuata nel paese estero secondo il seguente ordine logico:



Il regime fiscale ordinario

Tassazione della Stabile organizzazione estera

- Il reddito della stabile organizzazione, rideterminato secondo le norme italiane, concorre direttamente alla formazione del reddito complessivo
- Dall'imposta italiana si scomputa il credito per le imposte estere alle condizioni e con i limiti previsti dall'art. 165 TUIR



Normativa di riferimento

- D.P.R. 917/1986 (TUIR) art. 110 comma 2: *«La conversione in euro dei saldi di conto delle stabili organizzazioni all'estero si effettua secondo il cambio utilizzato nel bilancio in base ai corretti principi contabili e le differenze rispetto ai saldi di conto dell'esercizio precedente non concorrono alla formazione del reddito»;*
- D.P.R. 917/1986 (TUIR) art. 110 comma 7: *«I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito»;*
- D.P.R. 917/1986 (TUIR) art. 165 comma 1: *«Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione»;*
- D.P.R. 600/1973 art. 14 e 22.

Il credito per le imposte estere Art. 165 TUIR

- Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.
- Il reddito estero deve essere assunto nell'ammontare determinato secondo le regole interne.
- Le tre condizioni richieste dalla disposizione in commento sono:
 - la produzione di un reddito all'estero;
 - il concorso di quel reddito estero alla formazione del reddito complessivo del residente;
 - il pagamento di imposte estere a titolo definitivo
- La detrazione è consentita quando le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo. Tale momento coincide con la sua "irripetibilità", ossia con la circostanza che essa non è più suscettibile di modificazione a favore del contribuente. Al contrario, rimane irrilevante il fatto che l'imposta possa essere modificata in peius a sfavore del contribuente, come nel caso in cui la stessa si riferisca a redditi ancora assoggettabili ad accertamento da parte delle Amministrazioni fiscali degli Stati esteri (circ. n. 50 del 12 giugno 2002). Non possono considerarsi definitive le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista, sin dal momento del pagamento, la possibilità di rimborso totale o parziale, anche mediante "compensazione" con altre imposte.
- La detrazione spetta nella dichiarazione relativa al periodo cui "appartiene" il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso di stabili organizzazioni, la detrazione può essere operata dall'imposta del periodo di competenza anche se il pagamento a titolo definitivo avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta successivo.

Stabile organizzazione o Società controllata?

| Stabile organizzazione | Società controllata |
|--|---|
| Tassazione in Italia del reddito complessivo, formato da tutti i redditi posseduti indipendentemente dal luogo in cui sono prodotti | È un soggetto giuridico distinto e il reddito prodotto dalla stessa è assoggettato a tassazione esclusivamente nello stato di residenza |
| Il reddito della stabile organizzazione, rideterminato secondo le norme italiane, concorre direttamente alla formazione del reddito complessivo (imputazione per competenza) | Gli elementi di reddito per la società controllante sono rappresentati esclusivamente dai dividendi percepiti e dalle plusvalenze realizzate (imputazione per cassa/realizzo) |
| Modalità di tassazione | |
| È soggetta a tassazione nel paese in cui è localizzata sul reddito ad essa attribuito secondo le norme locali | È soggetta a tassazione nel paese in cui è localizzata sul reddito dalla stessa prodotto secondo le norme locali |
| Le perdite conseguite sono incluse nel reddito complessivo della società residente | Le perdite conseguite sono totalmente irrilevanti per la formazione del reddito della controllante residente |
| I trasferimenti dalla stabile organizzazione alla casa madre non sono fiscalmente rilevanti in Italia | Dividendi e plusvalenze concorrono alla formazione del reddito complessivo della controllante per il 5% (art. 89 e 87 TUIR) |
| Il reddito complessivo netto (comprensivo del reddito della stabile organizzazione) è soggetto ad aliquota IRES ordinaria 24% | Il reddito complessivo netto della controllante è soggetto ad aliquota IRES ordinaria 24% |
| Dall'imposta italiana si scomputa il credito per le imposte estere alle condizioni e con i limiti previsti dall'art. 165 TUIR | Il credito per le imposte estere (art. 165 TUIR) si applica solo alle eventuali imposte (ritenute) prelevate all'atto delle distribuzione dei dividendi e solo per la quota corrispondente alla parte imponibile degli stessi |

Il carico fiscale complessivo

| | S.O. | SUB | Note |
|---------------------------|-------------|------------|--|
| Aliquota estera uguale | x | | La differenza è dovuta alla tassazione del 5% del dividendo ricevuto |
| Aliquota estera inferiore | | x | La differenza è dovuta al differenziale di aliquota applicabile al PBT estero al netto della tassazione del 5% del dividendo ricevuto |
| Aliquota estera superiore | x | | La differenza è dovuta alla tassazione del 5% del dividendo ricevuto Per effetto del differenziale di aliquote, il credito per imposte estere subisce limitazioni |
| Reddito estero negativo | x | | La differenza è dovuta alla possibilità di compensare il reddito domestico con la perdita estera |

- La tassazione del reddito prodotto all'estero della stabile organizzazione corrisponde al più elevato tra il prelievo estero e quello domestico
- In paesi con livello di tassazione inferiore a quello italiano, risulta più conveniente la costituzione di una società controllata
- Le perdite della stabile organizzazione sono direttamente computate nella determinazione del reddito della casa madre residente

Aspetti societari

La *branch* all'estero

- La Stabile Organizzazione è un concetto esclusivamente fiscale che identifica le forme di presenza (o «non presenza») nello stato estero che ricadono sotto la potestà tributario dello Stato della fonte del reddito di impresa
- Il concetto di *branch* si riferisce ad una presenza fisica nel paese estero
- Sebbene spesso i due concetti corrispondono, esistono forme di Stabile Organizzazione che non sono *branch* all'estero, come esistono *branch* che non costituiscono Stabile Organizzazione

Stabile organizzazione no *branch*

Significativa e continuativa presenza economica

Agente dipendente

Agente indipendente

***Branch* no Stabile organizzazione**

Ipotesi negative

Ufficio di rappresentanza

Istituzione di *branch* all'estero

- La Sede secondaria è una sede diversa dalla legale che è organizzata con una "rappresentanza stabile" e prevista dall'atto costitutivo o da una sua modificazione (art. 2197 c.c.).
- Per Unità locali si intendono impianti operativi o amministrativi e gestionali (es. laboratorio, officina, stabilimento, magazzino, deposito, ufficio, negozio, filiale, agenzia, etc.) ubicati in luoghi diversi da quello della sede legale, nei quali si esercitano stabilmente una o più attività specifiche tra quelle dell'impresa.

| Italia | Paese estero |
|--|---|
| ✓ Qualificazione di Sede secondaria o Unità locale | ✓ Verifica condizioni reciprocità |
| ✓ Risoluzione organo competente (Assemblea o CDA) | ✓ Verifica adempimenti societari locali (iscrizione registri commerciali) |
| ✓ Eventuale modifica atto costitutivo/statuto | ✓ Documentazione e eventuale legalizzazione degli atti |
| ✓ Eventuale e iscrizione registro delle imprese | ✓ Registrazione ai fini fiscali (se Stabile organizzazione) |
| | ✓ Eventuale registrazione IVA |
| | ✓ Eventuale registrazione ai fini previdenziali |

Aspetti contabili

La contabilità della stabile organizzazione estera

- Art. 14, DPR n. 600/1973: le società *«che esercitano attività commerciali all'estero mediante stabili organizzazioni e quelli non residenti che esercitano attività commerciali in Italia mediante stabili organizzazioni, devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse»*.
 - la norma richiede la rilevazione dei fatti gestionali della stabile estera distinta da quelli della casa-madre e - da quelli di altre stabili organizzazioni;
 - la norma presuppone la tenuta della contabilità della stabile estera (anche) in Italia presso la casa-madre.
- Devono, inoltre, essere rispettati gli eventuali obblighi contabili previsti dallo Stato estero, che usualmente richiede la tenuta in loco della contabilità della stabile organizzazione (da verificare paese per paese).
- Dal punto di vista della casa madre, il rispetto della normativa in materia di obblighi contabili può essere assolto da parte dell'impresa italiana mediante l'utilizzo di scritture sezionali dedicate alle operazioni della SO estera.
- Ciò trova conferma nella Risoluzione Min. Finanze 1°.02.1983 - n. 9/2398 *«... Relativamente agli obblighi contabili, questa Direzione generale si è già pronunciata con la citata circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977, con la quale è stata dichiarata la piena idoneità di una procedura contabile basata sul sistema delle scritture sezionali, nonché con la risoluzione del 15 luglio 1980, n. 9/428 dove si afferma che l'istituzione di "giornali sezionali" presso le unità operative di cui si vuole la separata gestione, permette una distinta imputazione di tutti quegli elementi di ricavo e di costo direttamente riferibili alla stessa unità....»*.
- Dovranno essere eliminate le operazioni patrimoniali ed economiche tra la sede e la SO (duplicazioni contabili).

Contabilità decentrata

- In base a questo modello organizzativo la stabile organizzazione all'estero tiene presso la sua sede un giornale sezionale dove sono registrate tutte le operazioni della stabile organizzazione.
- Periodicamente (e comunque a fine esercizio), la stessa invia il giornale sezionale alla casa madre che provvede all'immissione dei saldi nel suo libro giornale e alla successiva redazione del bilancio di esercizio, previo consolidamento delle partite attive e passive.
- Possono presentarsi i seguenti casi:
 - Principi contabili uguali a quelli del nostro ordinamento: la stabile organizzazione può tenere un solo libro giornale sezionale in conformità alle norme del paese ospite ed i saldi contabili possono essere ripresi senza sostanziali rettifiche da operare in sede di immissione nella contabilità della casa madre.
 - Principi contabili difformi da quelli adottati nel nostro ordinamento: necessario impiantare nella SO una doppia contabilità, in modo da soddisfare le esigenze del paese ospite e della nostra Amministrazione finanziaria. In questo caso la SO rileverà ogni operazione su due libri giornali, ovvero dovrà adottare un sistema di «aggiustamenti» contabili per adeguare le risultanze contabili secondo le regole locali ai principi italiani.
- In entrambi i casi, tali scritture tenute localmente devono essere rispettare le formalità previste dalle disposizioni italiane (ad esempio, libro giornale numerato progressivamente per anno solare, numerazione progressiva delle operazioni annotate, rispetto dei termini di registrazione, ecc.).
- Possono sorgere problematiche inerenti la lingua adottata per le registrazioni della SO.

Contabilità accentrata

- Secondo questo schema organizzativo la stabile organizzazione sarà incaricata di raccogliere i documenti giustificativi che periodicamente devono essere trasmessi in sede principale e, eventualmente, di redigere una prima nota che deve essere trasmessa alla casa madre per essere elaborata. La sede principale venuta in possesso dei documenti o della prima nota, può agire in due differenti modi:
 - Effettuare la registrazione delle singole operazioni direttamente nel proprio libro giornale, senza adottare libri sezionali, tuttavia effettuando una rilevazione distinta dei fatti di gestione e operando a livello di schede di mastro direttamente intestate alla stabile organizzazione;
 - Effettuare la trascrizione delle singole operazioni su un libro giornale sezionale intestato alla stabile organizzazione e a fine esercizio i saldi del sezionale saranno trasferiti nel libro giornale della sede principale.
- Resta inteso che la stabile organizzazione dovrà anche tenere le scritture richieste dalla normativa del paese ospite. A tale fine, può essere valutata la possibilità di utilizzare il sezionale della stabile organizzazione risultante dalla contabilità tenuta direttamente dalla casa madre anche ai fini locali della stabile organizzazione, compatibilmente con gli obblighi contabili previsti nel paese estero (da valutare caso per caso).

I trasferimenti interni

I trasferimenti interni tra casa madre e stabile organizzazione estera - IVA

- Ai fini IVA ciò che rileva nelle cessioni di beni è la localizzazione dei beni stessi e la tassazione è conseguenza dell'attraversamento di un confine nazionale, mentre il luogo di stabilimento del cedente e/o cessionario, che invece guida la territorialità dei servizi, non rileva. Pertanto l'operazione sarà rilevante ai fini del tributo.
- Entro i confini dell'UE tali passaggi vanno ricondotti alla fattispecie tipizzata delle cessioni «a se stessi», ossia effettuate per l'esigenza della propria impresa, in tutto assimilate alle cessioni intracomunitarie di beni a titolo oneroso. La movimentazione dei beni da un Paese membro all'altro, anche in assenza di vendita, dà luogo ad una operazione intracomunitaria sia dal lato attivo, cioè nel Paese di partenza, sia dal lato passivo, vale a dire nel Paese di arrivo, dove va assolta la relativa imposta. Di conseguenza, l'operazione va regolarmente fatturata ed inserita negli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (INTRASTAT). La valorizzazione della transazione – in mancanza di un corrispettivo – va effettuata al prezzo di acquisto.
- Nel caso di paesi extra-UE si originano operazioni di importazione o esportazione, regolate dalla disciplina doganale e disciplinate dall'art. 8 del DPR 633/72, anche in termini di valore da attribuire alla transazione.
- Diverso è invece il caso delle prestazioni di servizi rese dalla casa madre alla stabile organizzazione o viceversa, in entrambi i casi queste sono prive di rilevanza ai fini IVA in quanto la stabile organizzazione, non svolgendo un'attività economica indipendente, così come richiesto dall'art. 9, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, non è dotata di una soggettività passiva d'imposta autonoma, ma rappresenta una mera dislocazione territoriale dello stesso soggetto.

I trasferimenti interni tra casa madre e stabile organizzazione estera – Imposte dirette

- Ai fini IRES il trasferimento di beni, stante l'indistinguibilità della stabile organizzazione estera dalla propria casa madre, non è evento che di per sé possa considerarsi rilevante ai fini della determinazione del reddito della società.
- Ai fini del calcolo del credito d'imposta estero, però, il reddito attribuibile alla stabile organizzazione deve essere determinato considerando i trasferimenti interni al valore normale. Se così non fosse, la quota di imposta italiana fino a concorrenza della quale l'imposta estera è accreditabile potrebbe non risultare corretta perché si falserebbe l'importo del reddito estero da riportare al reddito complessivo.
- Ai fini IRAP, la valorizzazione dei trasferimenti interni non rileva perché l'attribuzione del valore della produzione netta alla stabile organizzazione avviene in proporzione al costo del personale assegnato alla stabile organizzazione stessa.
- Dal punto di vista del paese di localizzazione della stabile organizzazione, invece, la valorizzazione dei trasferimenti interni è rilevante secondo le regole locali, poiché da questa dipende la determinazione del reddito da assoggettare a tassazione secondo le regole locali.

I rapporti tra Casa Madre e SO – Transfer Pricing

- Alla stabile organizzazione possono essere attribuiti solo gli utili e le perdite ad essa riferibili
- Sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale
- Si considera entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati
- Il reddito attribuito alla stabile organizzazione dovrebbe essere quello che verrebbe realizzato se la stabile organizzazione, invece di avere rapporti con la casa madre, avesse rapporti esclusivamente con soggetti totalmente indipendenti ed a condizioni e prezzi di mercato.
- I componenti di reddito attribuibili alle stabili organizzazioni relativamente alle transazioni e alle operazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene sono determinati ai fini fiscali applicando le norme sul *transfer pricing*
- Risulta quindi necessario:
 - Effettuare una analisi funzionale e fattuale volta ad identificare le funzioni svolte, i rischi assunti e gli asset utilizzati;
 - Valorizzare le operazioni intercorse con l'impresa cui appartiene la SO secondo il principio dello «arm's length», ossia il valore di libera concorrenza.
- Le operazioni tra la casa madre e la stabile organizzazione all'estero possono essere incluse nella documentazione di *transfer pricing* predisposta con l'osservanza delle disposizioni del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 0360494 del 23-11-2020 ai fini della non applicabilità delle sanzioni in caso di accertamento.