



Lunedì 22/05/2006

Stabile Organizzazione (S.O.) In Italia Di Società Estere - Aspetti Fiscali

A cura di: *Studio Cozzi Dottori Commercialisti Associati*

I soggetti economici esteri che sono interessati ad uno sviluppo sul mercato italiano della propria attività possono optare per tre tipi di strutture, tra loro diverse sia dal punto di vista giuridico, sia dal punto di vista fiscale, sia, infine in relazione agli obiettivi che si cerca di perseguire.

1. Ufficio di rappresentanza: è rappresentato da una unità locale priva di autonomia giuridica, con funzione ausiliaria o preparatoria rispetto all'attività istituzionale dell'impresa. Si concretizza, quindi, come un centro di costo, privo di un apprezzamento di mezzi destinato allo svolgimento dell'attività e privo di potere di rappresentanza.

Dal punto di vista fiscale, l'ufficio di rappresentanza non ha rilevanza ai fini delle imposte dirette e non è, perciò, tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi; è tenuto alla raccolta della documentazione connessa alle operazioni passive al fine di trasmetterla alla casa madre estera.

Ai fini IVA è considerato alla stregua di un consumatore finale, mentre è tenuto agli adempimenti tipici dei sostituti d'imposta in caso di servizi prestati da professionisti o in presenza di lavoratori dipendenti.

2. Entità legale separata (FILIALE): è un soggetto dotato di piena autonomia giuridica, fiscale e contabile, ed è soggetto a tutta la disciplina prevista, in tali materie, dallo stato di residenza.

3. Stabile organizzazione (SUCCURSALE): rappresenta una via di mezzo tra le due precedenti alternative.

Sinteticamente si può dire che la S.O. non dispone di autonomia giuridica rispetto alla casamadre (che perciò è illimitatamente responsabile per i fatti e gli accadimenti effettuati per il tramite della S.O.), ma ha piena rilevanza ai fini fiscali.

La disciplina fiscale della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti.

La disciplina riguardante i soggetti non residenti è dettata dal Legislatore italiano dagli articoli da 2507 a 2510 del Codice Civile in cui è stabilito che le società estere che stabiliscono in Italia una o più sedi secondarie sono soggette, per ognuna di queste sedi, alla pubblicità prevista dalla legge italiana per gli atti sociali (iscrizione nel Registro delle Imprese), nonché alle norme sulle scritture contabili, sui rapporti di lavoro e su eventuali autorizzazioni amministrative.

Se tali obblighi pubblicitari non vengono adempiuti, coloro che agiscono in nome della società estera rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali.



Fiscalmente le S.O. sono in tutto e per tutto considerate soggetti passivi d'imposta e sono, quindi, tenute a tutti gli obblighi e adempimenti previsti per i contribuenti italiani. In particolare dovranno presentare la dichiarazione IVA e la dichiarazione dei redditi utilizzando i criteri previsti per le società di capitale, non sono, invece soggette all'obbligo di deposito del bilancio, il bilancio della S.O., se redatto, può essere presentato come allegato in sede di deposito del Bilancio della casa madre estera (che è, invece, obbligatorio).

Di seguito verranno brevemente presentate alcune particolarità caratteristiche della S.O. in riferimento all'IVA, alle imposte dirette e agli obblighi di sostituto d'imposta.

-Stabile organizzazione e IVA.

La prima problematica che si solleva analizzando la fattispecie della S.O. ai fini IVA riguarda la definizione del concetto di stabile organizzazione.

Prassi e giurisprudenza, non avendo il Legislatore provveduto alla definizione di S.O. ai fini IVA, rimandano alla nozione contenuta nell'art. 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

D'altro canto la VI Direttiva comunitaria (armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari) non fa mai riferimento al concetto di S.O. ma a quello di centro di attività stabile, definito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia come un centro di attività che presenti grado sufficiente di permanenza e struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate.

Tale orientamento è stato percepito dalla Corte di Cassazione che ha sancito che, in materia di IVA, la definizione OCSE vada adeguata a quella di centro di attività stabile.

In presenza di fattispecie corrispondenti a tale definizione, il soggetto va considerato alla stregua di un soggetto passivo residente, tenuto a tutti gli obblighi previsti dalla normativa interna.

In merito ai rapporti tra S.O. e casa madre va sottolineato che, fermi restando i presupposti che prevedono la rilevanza delle operazioni (importazioni, acquisti intracomunitari) in occasione della movimentazione dei beni, ciò non comporta, permanendo l'unitarietà del soggetto, che assumano rilevanza agli effetti dell'IVA i rapporti interni posti in essere tra un'impresa o società non residente e la propria S.O. nel territorio dello Stato. (relazione al D.Lgs 191/2002).



-Stabile organizzazione e Imposte dirette.

La definizione di S.O. ai fini delle imposte dirette è contenuta nell'art. 162 del Tuir che fornisce un elenco di fattispecie che sono sempre considerate S.O. ed un elenco di eccezioni.

Con riferimento alle imposte dirette il primo dubbio riguarda la cosiddetta forza di attrazione, cioè il concetto secondo cui sarebbero riconducibili o meno alla S.O. redditi corrisposti da soggetti residenti nello stato di residenza della S.O. alla casa madre, indipendentemente dalla correlazione di tali redditi con la S.O.

Diversamente da quanto sostenuto dall'OCSE, l'Italia considera i redditi da dividendi, interessi, canoni e plusvalenze in ogni caso imputabili alla S.O. sia ai fini delle II.DD. sia ai fini IVA, indipendentemente dal fatto che la percezione di tali redditi sia correlata alla S.O.

Le S.O., inoltre, rientrano tra i soggetti fiscalmente residenti cui si applica la disciplina Controlled foreign companies di cui all'Art. 167 del T.u.i.r. Ciò comporta che sono considerati presuntivamente elusivi gli acquisti effettuati dalla S.O. da imprese fiscalmente residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

-Stabile organizzazione e sostituzione d'imposta.

La S.O. italiana opera in qualità di sostituto d'imposta ed è oggetto di ritenute a fronte di redditi conseguiti all'estero.

In particolare la S.O. dovrà adempiere agli obblighi del sostituto d'imposta in caso corrisponda, a soggetti nazionali, somme rientranti nelle seguenti categorie:

- Redditi da lavoro dipendente;
- Redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente;
- Redditi da lavoro autonomo;
- Provvigioni.

Nel caso di soggetti esteri, gli obblighi di cui sopra vanno assolti quando vengono corrisposte somme rientranti nelle seguenti categorie:

- Redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente;
- Redditi da lavoro autonomo, con esclusione delle prestazioni effettuate all'estero;



- Rendite finanziarie.

La S.O, infine, è soggetta all'applicazione di ritenute d'imposta per le somme corrisposte da soggetti esteri rientranti nelle seguenti categorie:

- Interessi su finanziamenti esteri;

- Dividendi corrisposti da società estere (escluse dalla direttiva "madre-figlia");

- Canoni per l'utilizzo di beni immateriali.