



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

OPERARE A SAN MARINO ED IN ITALIA

Strumenti e strategie

16 novembre 2023

Sala «Montelupo», Domagnano



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Gli aspetti strategici connessi all'operare in più Paesi

Dott.ssa Marilisa Mazza, Ph.D.

16 novembre 2023

Requisiti e conoscenza del Paese in cui investire

Per poter aggredire in maniera efficace un mercato estero, sia per quanto riguarda gli input che gli output, è necessario avere una strategia ben pianificata che tenga in considerazione le diverse variabili:

- La **volontà** del soggetto imprenditoriale e delle figure apicali dell'organizzazione
- Gli **obiettivi** in termini imprenditoriali ed economici alla base della scelta
- Le **risorse umane e le competenze** disponibili e utilizzabili per entrare nel nuovo mercato estero
- La **dimensione dell'impresa e la disponibilità di risorse finanziarie** per le operazioni internazionali
- L'**esperienza internazionale** maturata e la presenza nei mercati esteri già consolidata
- La **compliance** rispetto alla normativa civilistica e fiscale del Paese estero, conoscenza dell'ambiente esterno

Gli obiettivi

1. La crescita potenziale.
2. L'opportunità di avere accesso a risorse non disponibili nel mercato di origine.
3. Ottenere l'accesso a nuovi clienti e nuovi mercati di vendita.
4. Ridurre i costi di produzione avendo accesso a nuove tecnologie o forza lavoro competitiva.
5. Perseguire nuovi asset strategici nelle economie locali, come brand, nuove tecnologie o canali di distribuzione.

Conoscenza dell'impresa

L'impresa con performances positive nel Paese d'origine **potrebbe non essere comunque pronta** per il percorso di internazionalizzazione, ad aggredire un mercato estero o semplicemente a instaurare rapporti con fornitori presenti su mercati non raggiunti prima. Si consiglia di procedere ad una autovalutazione per comprendere se è necessario potenziare la propria struttura prima di iniziare il processo, è bene valutare:

- La dimensione dell'azienda
- Le risorse disponibili
- Le competenze e capacità dell'Impresa

Conoscenza dell'impresa, la dimensione e le risorse

La **dimensione dell'impresa gioca un ruolo significativo** nella determinazione della strategia di internazionalizzazione.

Imprese più grandi hanno generalmente più risorse, sia finanziarie che umane, per affrontare le sfide dell'espansione all'estero. Hanno anche la possibilità di gestire i rischi in maniera più efficace. D'altro canto, le piccole imprese possono essere più agili, adattandosi rapidamente ai cambiamenti del mercato globale.

Senza una **disponibilità adeguata di risorse**, sarebbe difficile per qualsiasi azienda pensare all'internazionalizzazione. Le risorse non si limitano solo al capitale finanziario, ma includono anche le risorse umane, le competenze tecniche, la conoscenza del mercato e la capacità di adattarsi alle nuove condizioni di mercato.

Conoscenza dell'impresa, le competenze

Le competenze e le capacità dell'impresa sono fondamentali per affrontare le sfide dell'internazionalizzazione. Queste includono **l'expertise tecnico, le competenze manageriali, la capacità di innovazione, e la flessibilità strategica.**

Un'azienda che ha un set di competenze e capacità ben sviluppate avrà maggiori probabilità di successo nell'internazionalizzazione



Conoscenza del Paese target

Una efficace strategia di entrata in un mercato estero ha ovviamente come fondamento **l'adeguata conoscenza del territorio in cui si intende investire lo sforzo aziendale**, che significa essere consapevoli degli elementi caratterizzanti il mercato target.

L'ambiente di mercato del Paese target è un fattore determinante nella scelta della strategia di internazionalizzazione ed include vari aspetti come la stabilità politica, le politiche economiche, la concorrenza del mercato, le preferenze dei consumatori e la legislazione locale.

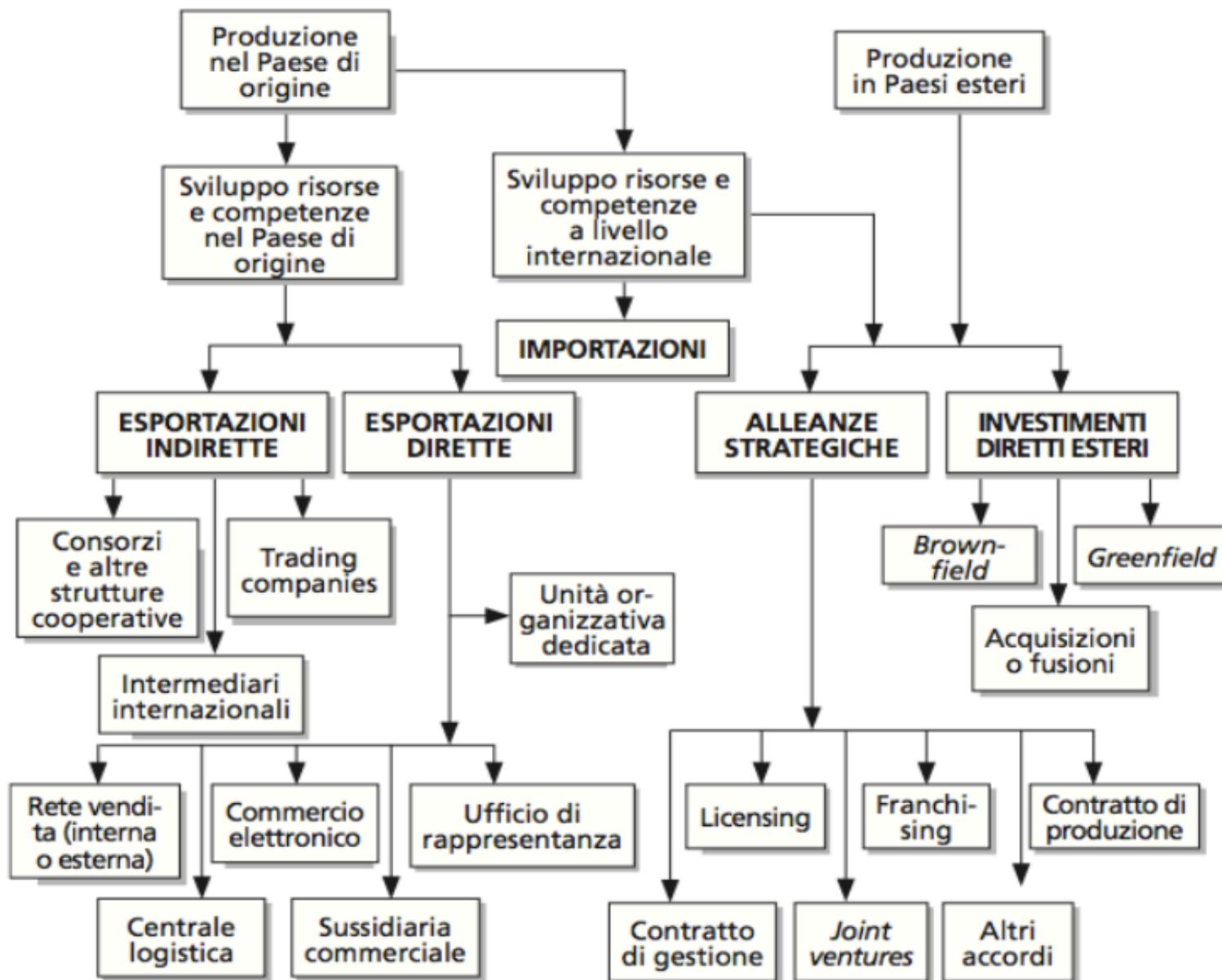
L'analisi approfondita dell'ambiente di mercato può guidare le imprese a scegliere la strategia più adatta per penetrare con successo nel mercato globale.

Conoscenza del Paese target

- Conosco le caratteristiche del mercato?
- Le caratteristiche del mio prodotto sono in linea con le richieste/imposizioni del Paese estero?
- Conosco l'intensità della concorrenza e le scelte delle imprese market-leader presenti?
- La struttura distributiva nel mercato estero è confacente al mio prodotto?
- Ci sono normative in materia di commercio e di investimenti che potrebbero limitare la mia azione?
- Quali sono i costi che dovrò sostenere nel Paese estero, a seconda delle modalità di entrata, a titolo di imposte e quali sono le autorizzazioni da ottenere ed adempimenti da rispettare?

Le strategie per l'operatività in più Paesi

1. Esportazioni dirette o indirette
2. Importazioni
3. Alleanze strategiche
4. Investimenti diretti esteri

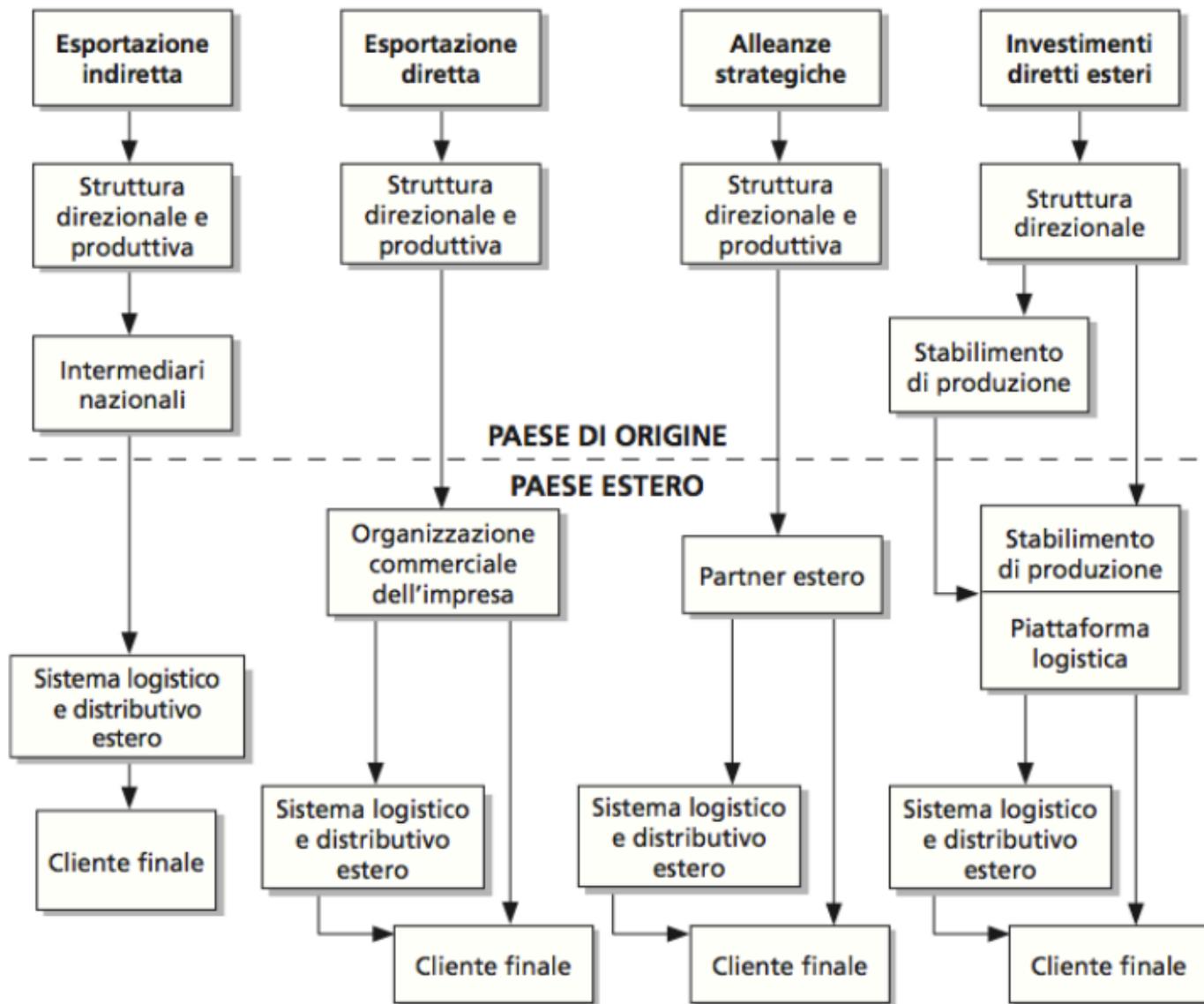




CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Le strategie per l'operatività in più Paesi: le esportazioni dir/ind

L'esportazione è la forma più semplice e comune di internazionalizzazione.

L'esportazione indiretta, d'altro canto, avviene quando un'azienda utilizza intermediari per vendere i prodotti o servizi all'estero. Questo riduce l'investimento di risorse ma l'impresa deve cedere una parte del controllo del processo di vendita ad intermediari:

- Buyer
- Broker
- Export management company
- Trading companies
- I consorzi

L'esportazione diretta avviene quando i propri prodotti o servizi vengono venduti direttamente a clienti presenti sul mercato di altri paesi. Questa strategia permette un controllo completo sul processo, ma richiede una profonda conoscenza del mercato estero.

- Reti di vendita
- Uffici di rappresentanza commerciale
- Centrali logistiche
- Commercio elettronico
- Subsidiary

Le strategie per l'operatività in più Paesi: le esportazioni ind.

Commercio elettronico

I sistemi informatici hanno reso possibile la vendita su scala mondiale non dovendo lasciare il Paese d'origine, rendendo semplice l'incontro tra domanda e offerta. Attenzione alla normativa fiscale riguardante le vendite a distanza.

Reti di vendita

Questa rete può essere formata da dipendenti dell'impresa, oppure da personale indipendente legato all'azienda da specifici contratti di collaborazione.

Gli agenti indipendenti sono normalmente individuati direttamente nel Paese estero dove l'impresa intende operare in quanto conoscitori del mercato da aggredire. Attenzione alla normativa SO.

Uffici di rappresentanza commerciale

- quando la presenza dell'impresa in tale Paese diviene significativa.
- quando le caratteristiche del business richiedono una presenza strutturata dell'impresa, quando ad esempio si collabora con soggetti pubblici o da soggetti di grandi dimensioni.
- quando l'impresa vuole raggiungere risultati di crescita significativi ed averli in tempi più rapidi.

Le strategie per l'operatività in più Paesi: le esportazioni ind.

Centrali logistiche

L'impresa esportatrice può costituire in determinate aree estere una centrale logistica con la funzione di favorire una maggiore rapidità di distribuzione dei prodotti nel mercato estero. Molto spesso nella centrale logistica vengono svolte alcune lavorazioni sul prodotto, in particolare quelle che rendono il prodotto conforme alle specifiche esigenze del cliente.

Subsidiary

Le esportazioni possono anche essere gestite all'interno del mercato estero da una entità operativa costituita appositamente (sussidiaria estera); le vengono trasferite gran parte delle funzioni strategiche in precedenza svolte dall'unità organizzativa per le esportazioni; essa quindi opera con un grado di autonomia strategica rispetto alla casa madre con cui ha però una stretta connessione.

Le strategie per l'operatività in più Paesi: le importazioni

Attenzione nella scelta del partner estero:

- Rischio di reputazione
- Affidabilità e solvibilità economica
- Qualità della materia conforme alle richieste del mercato
- Timing del processo di acquisto
- Clausole contrattuali e metodi di pagamento

Le strategie per l'operatività in più Paesi: le alleanze

La joint venture e le alleanze strategiche sono collaborazioni tra due o più aziende, generalmente localizzate in Paesi diversi, per raggiungere obiettivi comuni: economie di scala, condividere risorse, competenze e rischi, rendendo più agevole l'espansione in nuovi mercati.

È consigliabile uno studio attento della contrattualistica, scritta anche in lingua inglese, che dovrà tenere in considerazione tutti gli aspetti dell'operazione.

Le strategie per l'operatività in più Paesi: gli IDE

Gli investimenti diretti all'estero sono la strategia più impegnativa e rischiosa, ma anche la più redditizia (se ben studiata e pianificata in dettaglio).

Questa strategia implica **l'acquisto o la creazione di entità in un altro Paese**. Nonostante il rischio, gli investimenti diretti all'estero possono portare a un elevato ritorno sull'investimento e permettono un controllo completo sulle operazioni estere.

L'azienda
estera può
identificare:

- Una unità per il montaggio o l'assemblaggio di componenti, spediti dall'Italia e/o da altri paesi fornitori (*assembly*).
- Una unità di produzione con capitale misto italiano e locale (*joint venture*).
- Una unità di produzione posseduta al 100% da capitale sammarinese.
- Una unità mista derivante dall'acquisizione di imprese già esistenti sul mercato attraverso operazioni di *Merger & Acquisition (M&A)*.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Le strategie per l'operatività in più Paesi: vantaggi IDE

- **costi di produzione ridotti** (materie prime e manodopera)
- **benefici fiscali e agevolazioni**
- **competenze tecniche e professionali locali**
- **maggiore controllo**
- **gestione del rischio valutario**
- **prossimità ai clienti**

brevetti, know-how e tecnologie, produzione e marketing

Comprensione delle esigenze del mercato locale, migliorando il servizio clienti, i tempi di consegna

Alcuni Paesi offrono incentivi fiscali, agevolazioni e facilitazioni per attirare gli investimenti stranieri, come ad esempio le Zone Economiche Speciali (ZES). Questi vantaggi possono ridurre l'onere fiscale e migliorare l'efficienza economica dell'azienda, riducendo così l'impatto che tali costi hanno sulla struttura aziendale

Esistono *know how* specifici che possono essere particolarmente vantaggiosi per le aziende che li ricercano. Ricorrere a risorse locali altamente specializzate e, spesso, a costi più contenuti rispetto al paese di origine, è un fattore che porta a una maggiore efficienza e produttività

Le strategie per l'operatività in più Paesi: svantaggi IDE

- **Costi di avviamento e complessità organizzativa**
- **Rischio politico ed economico**
- **Protezione proprietà intellettuale**
- **Cultura e lingua diverse**

La comunicazione e la gestione delle risorse umane possono richiedere sforzi aggiuntivi per superare le barriere linguistiche e culturali.

L'azienda dovrà confrontarsi con nuove normative, leggi e pratiche commerciali, la cui conoscenza è vitale.

Ovviamente per realizzare un investimento estero sono necessarie risorse economiche e disporre di un capitale proprio o di altre fonti di finanziamento.

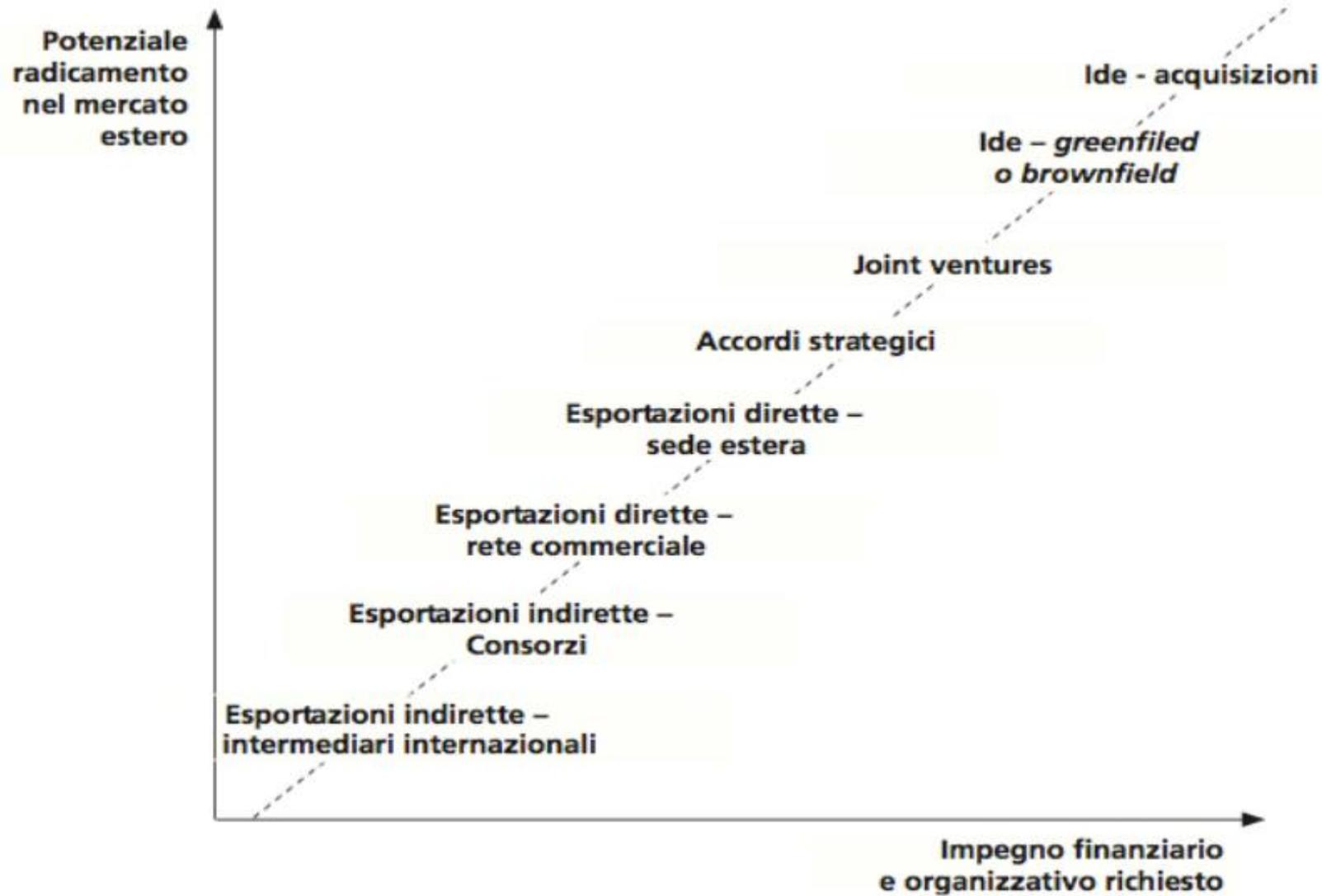
La localizzazione geografica può comportare costi logistici elevati e tempi di consegna più lunghi verso il mercato di origine. La gestione della supply chain internazionale richiede un'attenta pianificazione e coordinamento.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate



Conclusioni, prima di partire...

- **Conoscenza puntuale della propria impresa** ed autovalutazione per definire la strategia migliore.
- Identificazione dei punti di forza e di debolezza dell'impresa, per gestire la strategia di accesso nei mercati esteri.
- Analisi dei mercati internazionali, per individuare eventuali opportunità o minacce e **scelta del mercato target**.
- **Adeguamento della governance** e del sistema di gestione della compliance alle regolamentazioni estere.
- L'analisi economico, patrimoniale, finanziaria e del profilo reputazionale di potenziali **controparti estere**.
- L'implementazione di **piattaforme informatiche e sistema di reporting**.
- La revisione di **bilancio** e attestazione dei dati, con supporto all'implementazione di principi contabili omogenei nel Gruppo.
- Studio e pianificazione delle **strategie fiscali internazionali**.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Grazie per l'attenzione

✓ Inoltra quesiti ad academy@camcom.sm



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La S.O. tra scelta strategica ed implicazioni fiscali

Avv. Tommaso Fonti, LL.M. – Bacciardi Partners

16 novembre 2023





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Premessa definitiva

Premessa definitoria

- La SO è una nozione squisitamente fiscale → criterio di collegamento di una impresa non residente con un territorio
- La integrazione di una SO è una questione fattuale
- Se viene integrata → lo Stato della SO può tassare il reddito di impresa prodotto sul proprio territorio

Premessa definitoria

- **SO** ai fini delle **imposte sui redditi** \neq **SO** ai fini **IVA**
- **SO** ai fini delle **imposte sui redditi** \rightarrow risorse materiali o umane
- **SO** ai fini **IVA** \rightarrow risorse materiali e umane

Premessa definitoria

- **SO** (redditi o IVA) \neq **branch** (sede secondaria o filiale/succursale)
- La **branch** è un concetto squisitamente civilistico
- La **branch** \rightarrow sede secondaria con rappresentanza stabile

Premessa definitoria

- Quindi ...
 - ✓ Casi di SO senza branch (es. distributori automatici o slot machines)
 - ✓ Casi di branch senza SO → attività preparatorie o ausiliare (es. centri per ricerche e indagini di mercato, info points)

Premessa definitoria

- **SO OCCULTA** → no formalizzata verso il Fisco italiano
- **SO PALESE** → formalizzata verso il Fisco italiano

Premessa definitoria

- In fase di **pianificazione di un investimento** in Italia, occorre valutare:
 - ✓ La tipologia di attività da svolgere
 - ✓ La loro durata, ricorrenza e stabilità nel tempo
 - ✓ La necessità di impiegare solo risorse umane o materiali ovvero entrambe



FORMA DI INVESTIMENTO MIGLIORE



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Le diverse forme di investimento

Le diverse forme di investimento

- Representative Office (R.O.)
- Branch (sede secondaria)
- Subsidiary

Representative Office (R.O.)

- Rappresenta una mera unità locale della casa madre estera.
- Ha una operatività limitata, in quanto può svolgere unicamente attività strumentali e preparatorie alla vendita dei prodotti o alla prestazione di servizi sul territorio estero, mentre non può eseguire le vendite né prestare servizi a favore dei clienti.
- Non sempre è idoneo a soddisfare completamente le necessità di business della società estera sul mercato italiano.
- Non richiede il versamento di alcun capitale e l'approntamento di scritture contabili o adempimenti fiscali.
- Può integrare una SO della società estera sul territorio italiano.

Branch

- Rappresenta una sede secondaria della società estera in Italia.
- Non costituisce un soggetto giuridico separato ed autonomo rispetto alla società estera → gli obblighi assunti dalla Branch si considerano assunti direttamente dalla società estera per cui ne è illimitatamente responsabile.
- Ha una operatività piena → può svolgere le stesse attività che possono essere svolte dalla società estera in base al proprio oggetto sociale.
- Non ha l'obbligo di redigere e depositare un autonomo bilancio → l'unico bilancio che dovrà essere depositato è quello della casa madre estera.
- Normalmente integra i requisiti della SO e sarà pertanto tenuta agli adempimenti contabili e fiscali.

Subsidiary

- Costituisce un separato soggetto giuridico rispetto alla società estera.
- Ha una operatività piena come la Branch e può svolgere tutte le attività previste dall'oggetto sociale inserito all'interno dello Statuto.
- Se S.r.l. o S.p.A. consente la limitazione della responsabilità civile → la società estera pertanto risponderà delle obbligazioni assunte dalla Subsidiary nei limiti dell'ammontare del capitale sociale sottoscritto e versato dalla medesima.
- Richiede il versamento di un capitale sociale minimo.
- Ha l'obbligo di redigere e depositare un autonomo bilancio annuale d'esercizio, nonché di osservare tutti gli oneri e gli adempimenti contabili e fiscali previsti dalle norme civilistiche e tributarie italiane.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O

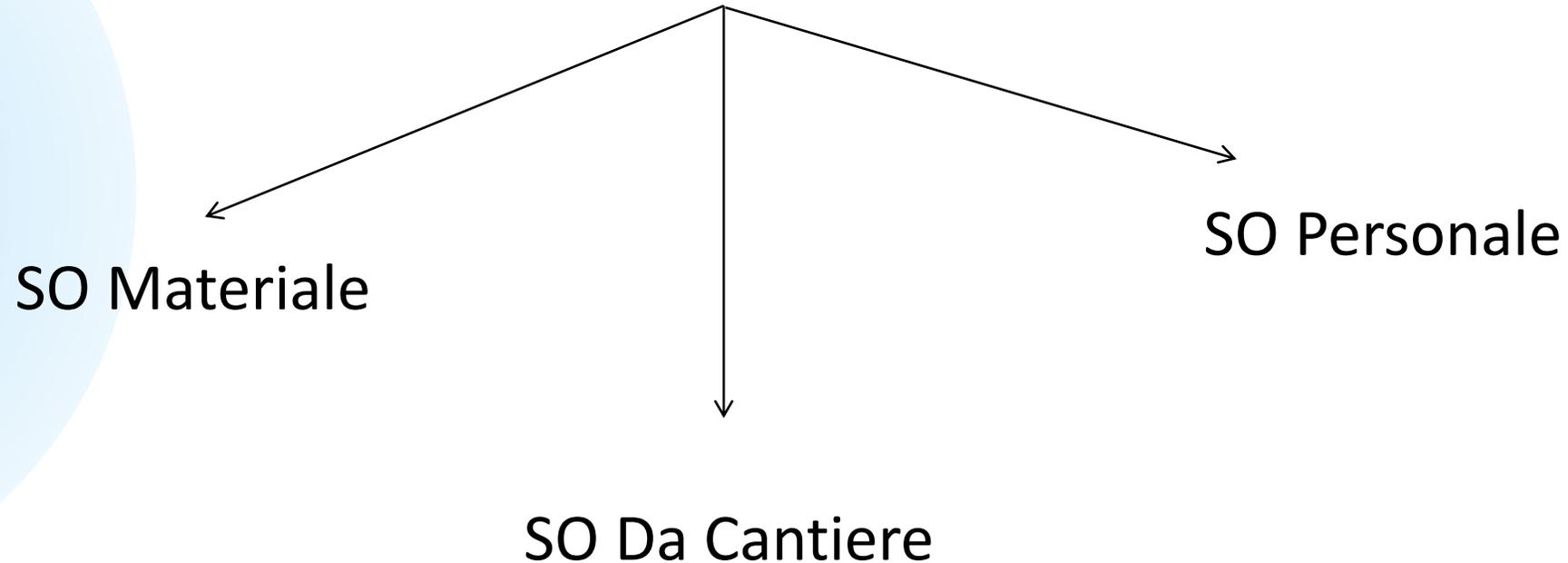


Republic of San Marino
Official Business Gate

La stabile organizzazione

Tipologie di stabile organizzazione

- La SO può essere distinta in:





CHAMBER of COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La SO Materiale

DEFINIZIONE

Art. 5, para. 1, Convenzione IT-RSM

- La SO materiale consiste in **una sede fissa di affari** sul territorio italiano in cui l'impresa RSM esercita in tutto o in parte la propria attività

I REQUISITI DELLA SO MATERIALE

- La SO materiale si concretizza in presenza dei seguenti requisiti:
 - ✓ Una **sede**: qualsiasi spazio fisico sul territorio italiano;
 - ✓ Nella **disponibilità** dell'impresa RSM: a qualsiasi titolo detenuta;
 - ✓ **Stabile**: caratterizzata da un certo grado di permanenza geografica e temporale – non meramente temporanea;
 - ✓ **Attraverso la quale** l'impresa RSM **svolge** in tutto o in parte la propria **attività di impresa sul territorio italiano**.
- E' necessaria la compresenza di tutti i requisiti.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

SO Materiale

LISTA POSITIVA ESEMPLIFICATIVA Art. 5, para. 2, Convenzione IT-RSM

- La SO materiale può concretizzarsi in:
 - ✓ una sede di direzione;
 - ✓ una succursale (*branch*);
 - ✓ un ufficio;
 - ✓ una officina;
 - ✓ un laboratorio;
 - ✓ una miniera;
 - ✓ una cava;

LISTA NEGATIVA – IPOTESI DI ESCLUSIONE Art. 5, para. 3, Convenzione IT-RSM

- Non si ha SO materiale quando l'impresa RSM:
 - a) fa uso di una sede in Italia ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa → **MAGAZZINI E DEPOSITI PROPRI PER FINALITA' LOGISTICHE**
 - b) mantiene propri beni o merci immagazzinati in Italia ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna → **CONTRATTI DI CALL-OFF STOCK O CONSIGNMENT STOCK**
 - c) mantiene propri beni o merci immagazzinati in Italia ai soli fini di trasformazione ad opera di una altra impresa → **SERVIZI DI LAVORAZIONE DA PARTE DI TERZISTI**
 - d) mantiene una sede fissa d'affari in Italia al solo fine di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa stessa → **CENTRI DI PROCUREMENT**
 - e) mantiene una sede fissa d'affari in Italia al solo fine di svolgere, per l'impresa stessa, attività di pubblicità, di fornire informazioni, di svolgere ricerche scientifiche o altre attività di natura preparatoria o ausiliaria → **ALTRE ATTIVITA' PREPARATORIE O AUSILIARE**

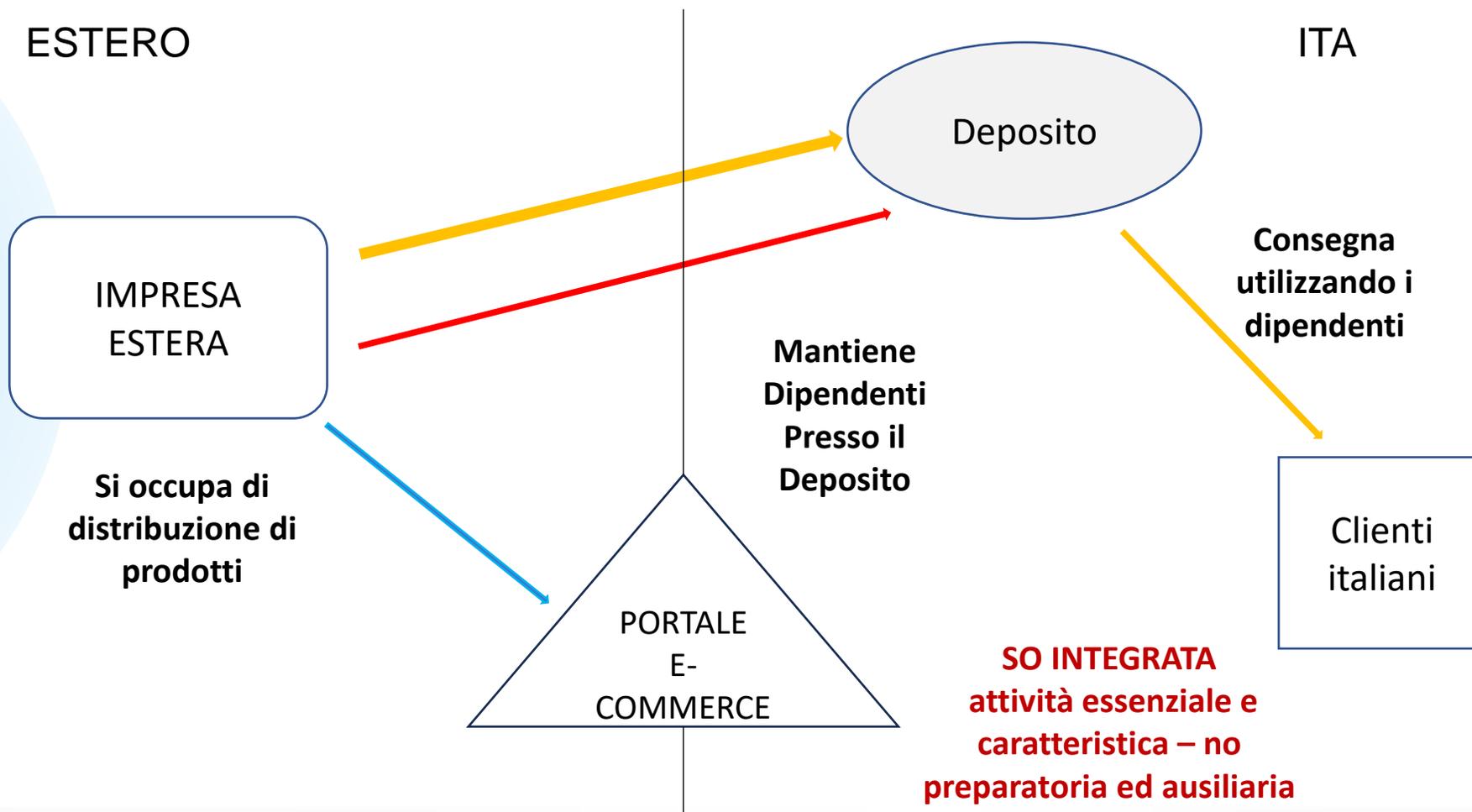
DEFINIZIONE DI ATTIVITA' PREPARATORIE ED AUSILIARIE

- Secondo il Commentario OCSE, sono preparatorie ed ausiliarie quelle attività:
 - ✓ non imprescindibili per il conseguimento dell'attività principale dell'impresa;
 - ✓ propedeutiche o ancillari rispetto alla vendita dei beni e/o alla prestazione di servizi dell'impresa;
 - ✓ di supporto ad altre di natura e carattere essenziale e principale eseguite dalla impresa.



ESEMPIO 1 – EBAY – AMAZON

Par. 22 Commentario Art. 5 Modello OCSE (come modificato dal BEPS Action 7)





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

ESEMPIO 2 – CONSERVAZIONE FRUTTA O DEPOSITO PARTI RICAMBIO

Par. 22.1 Commentario Articolo 5 Modello OCSE (come modificato dal BEPS Action 7)





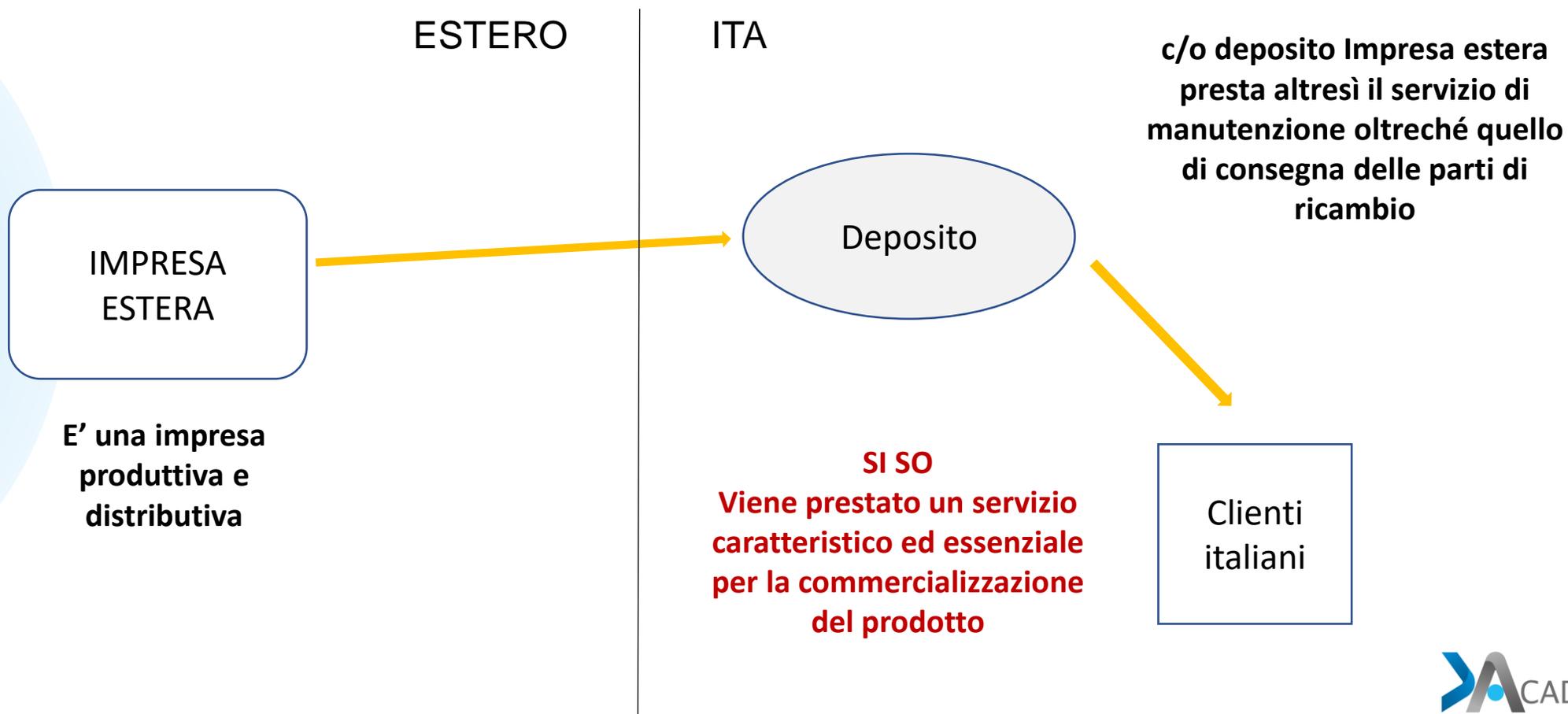
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

ESEMPIO 3 – DEPOSITO PARTI RICAMBIO + SERVIZIO DI MANUTENZIONE

Par. 22.1 Commentario Articolo 5 Modello OCSE (come modificato dal BEPS Action 7)





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La SO Personale

DEFINIZIONE

Art. 5, para. 4, Convenzione IT-RSM

- La SO può essere integrata anche da **un agente** (persona fisica o giuridica) qualora :
 - ✓ Operi sul territorio italiano **per conto** dell'impresa RSM mandante;
 - ✓ Risulti **dipendente** (giuridicamente od economicamente) dall'impresa RSM;
 - ✓ Possieda ed eserciti **abitualmente** nel territorio poteri di **concludere contratti in nome** dell'impresa RSM mandante; e
 - ✓ L'**attività** svolta dall'agente **sia diversa dall'acquisto di beni o merci per l'impresa** (o da quelle di carattere preparatorio o ausiliario).

N.B. Ogni riferimento all'agente si intende esteso al lavoratore dipendente

IL REQUISITO DELLA DIPENDENZA

Quando un agente può dirsi dipendente dall'impresa mandante?

- Occorre avere riguardo:
 - a) alla natura monomandataria o plurimandataria del mandato conferito;
 - b) ai termini giuridici ed economici del rapporto con l'agente:
 - ✓ la **remunerazione** dovrà essere in misura % sulle vendite e non fissa;
 - ✓ alla natura e all'estensione degli **obblighi a cui deve sottostare l'agente**;
 - ✓ alla natura e all'estensione delle **istruzioni impartite all'agente**;
 - ✓ alla natura e **all'estensione del controllo** esercitato dall'impresa sull'attività dell'agente;
 - ✓ alla **allocazione del rischio imprenditoriale** tra l'agente e l'impresa mandante.

IL REQUISITO DELLA SPENDITA DEL NOME

- Deve essere interpretato **estensivamente e sostanzialmente** nel senso che si riferisce:
 - ✓ Sia al caso in cui all'agente è stato formalmente conferito il potere di sottoscrivere i contratti in nome e per conto dell'impresa mandante (i.e. potere di rappresentanza);
 - ✓ Sia al caso in cui tale potere non è stato formalmente conferito, ma risulta implicito in capo all'agente che esercita l'attività nel mercato italiano: al riguardo, il par. 33 del Commentario OCSE all'Art. 5 precisa che:

“una persona che ha potere di negoziare tutti gli elementi e dettagli di un contratto in modo vincolante per l'impresa può considerarsi che eserciti questo potere in tale “stato”, anche se il contratto è firmato da una altra persona nello stato in cui è situata l'impresa e anche se l'agente non ha formalmente potere di rappresentanza”.



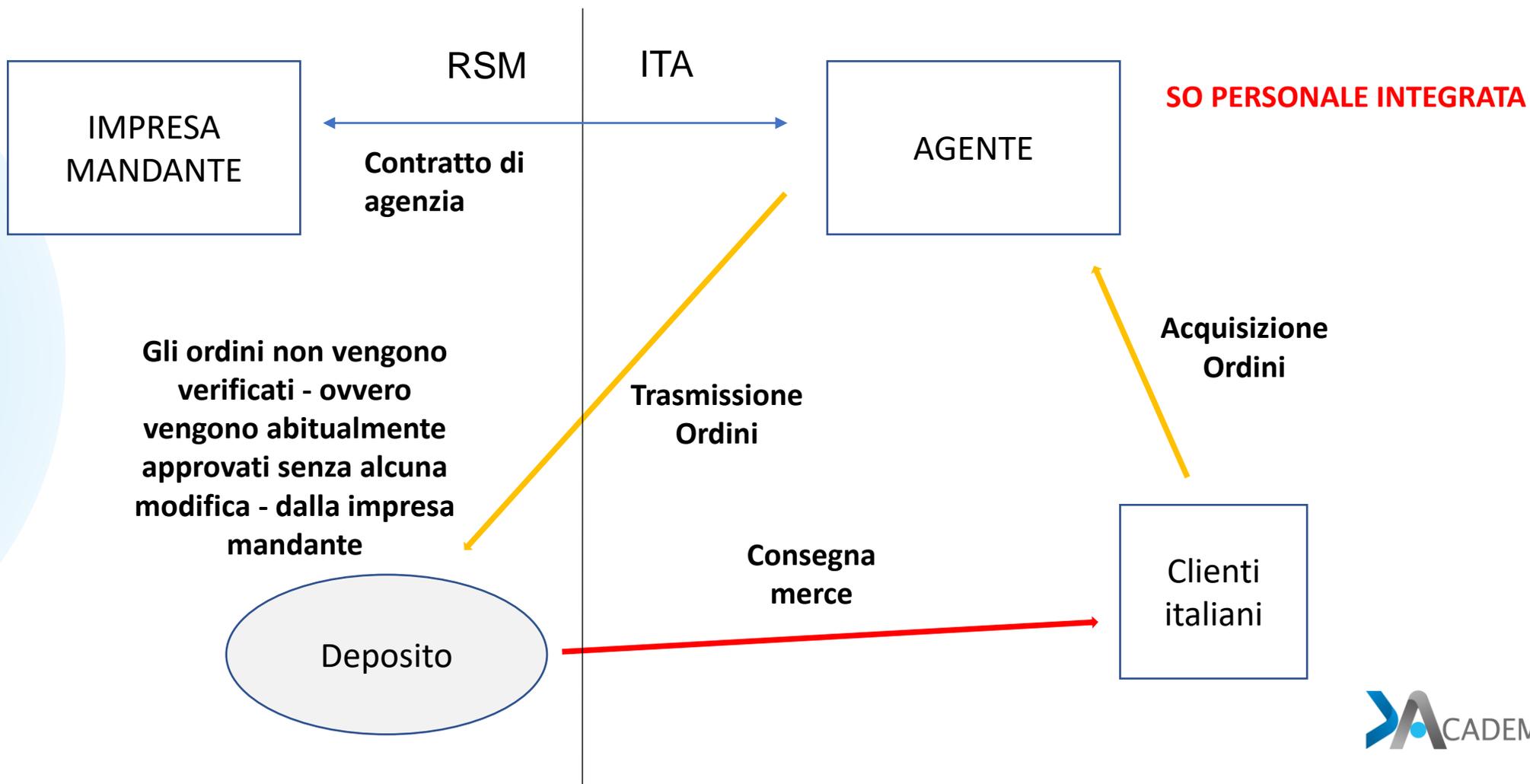
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CONCLUSIONE CONTRATTI IN SENSO SOTANZIALE

ESEMPIO – Paragrafo 32.1 Commentario Articolo 5 Modello OCSE 2014





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La SO Cantiere



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DEFINIZIONE

Art. 5, para. 2, lett. g), Convenzione IT-RSM

- La SO da Cantiere si configura in presenza di un progetto in Italia avente ad oggetto **attività di costruzione o di montaggio o di installazione** a condizione che tali attività **perdurino per più di 12 mesi** (N.B. attività da interpretarsi in senso ampio).
- Requisiti della SO da Cantiere:
 - a. Sito/cantiere nella **disponibilità** dell'appaltatore/subappaltatore RSM;
 - b. Sito/cantiere utilizzato dall'appaltatore/subappaltatore RSM per lo **svolgimento di una delle attività sopra menzionate**;
 - c. **Requisito temporale** di 12 mesi (N.B. TUIR prevede 3 mesi).
- Rilevanza delle **attività di progettazione e supervisione** dei lavori in Italia?

Requisito temporale

- Il requisito temporale di **12 mesi** si computa **con riferimento a ciascun singolo progetto e cantiere**.
- **Non** si computano i periodi di **tempo relativi ad altri progetti e cantieri** eseguiti nel territorio, **a meno che siano connessi con il progetto e cantiere** in esame.
- In **caso di connessione** tra i due progetti e cantieri, **occorre computare i periodi** riferiti o riferibili a **tutti i progetti e cantieri** eseguiti nel territorio.
- Il **calcolo dei 12 mesi** si esegue prendendo a riferimento il **periodo temporale intercorrente tra la prima e l'ultima attività di cantiere**.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti pubblicitari, contabili e fiscali



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti pubblicitari

- Le società estere che istituiscono sedi secondarie in Italia con rappresentanza stabile (branch) devono:
 - ✓ Iscriverle, entro 30 giorni, all'Ufficio del Registro delle Imprese del luogo dove è ubicata la sede secondaria (Art. 2197 c.c.);
 - ✓ Dare, per ciascuna sede, pubblicità degli atti sociali (i.e. Atto Costitutivo, Statuto e Bilancio casa madre), nonché del nome, generalità e poteri del preposto (Art. 2508 c.c.);
 - ✓ Dare una serie di informazioni (indirizzo sede, N° iscrizione Registro, capitale sociale, ecc.) negli atti e nella corrispondenza della sede secondaria.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti pubblicitari

- Le società estere che istituiscono e mantengono uffici o sedi in Italia che non si qualificano come sedi secondarie con rappresentanza stabile (branch):
 - ✓ Non sono tenute ad iscriversi all'Ufficio del Registro delle Imprese, né agli altri obblighi pubblicitari previsti per le branch;
 - ✓ Sono unicamente tenute a denunciare al REA l'apertura di una c.d. unità locale (Art. 9 DPR n. 581/95).



**UFFICIO DI RAPPRESENTANZA
E CANTIERI**





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti contabili

- Il Codice Civile italiano non prevede, con riferimento alle SO, alcuna disciplina specifica in materia di contabilità.
- Art. 14, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600:
*"Le SOCIETA', gli enti e gli imprenditori ... 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 citata disposizione comporta di fatto di tenere per la SO **una regolare contabilità separata** (come per le società italiane) che consenta di rilevare distintamente i fatti di gestione riguardanti la SO ed il suo risultato di esercizio.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti fiscali

IL REDDITO IMPONIBILE IN CAPO ALLA SO – 1

- A fronte della **configurazione di una SO in Italia** → **tassazione in Italia del reddito di impresa** conseguito dalla società RSM, attraverso la SO, sul territorio dello Stato;
- **Come?** → utilizzo del **Functionally Separate Entity Approach**, secondo il quale alla SO devono essere attribuiti gli utili che sarebbero stati attribuiti ad un'impresa distinta e separata, rispetto alla casa madre RSM, svolgente attività identiche o analoghe a quelle effettivamente svolte dalla SO in condizioni di libera concorrenza (par. 2, Art. 7 della Convenzione IT-RSM);
- Nella determinazione dell'utile attribuibile alla SO sono ammesse in deduzione le spese sostenute dalla casa madre RSM direttamente connesse con le attività svolte dalla stessa SO (par. 3, Art. 7 della Convenzione IT-RSM e par. 2 del Protocollo).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Adempimenti fiscali

IL REDDITO IMPONIBILE IN CAPO ALLA SO – 2

- Per determinare correttamente il reddito imponibile in capo alla SO occorre:
 1. **Identificare il profilo funzionale della SO** (funzioni svolte, rischi assunti, beni utilizzati);
 2. **Identificare le transazioni** (trasferimenti di beni o prestazioni di servizi) intercorrenti **tra la casa madre RSM e la SO italiana** o viceversa;
 3. **Valorizzare** le suddette **transazioni al valore di mercato** (cd. arm's length price) come se intercorressero tra due soggetti indipendenti (N.B. si applicano le regole e i metodi di *transfer pricing*);
 4. **Determinare**, secondo le regole fiscali italiane, il **reddito imponibile** da tassare in capo alla SO italiana.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Alcune casistiche

Casistiche

1. Società RSM che intende aprire in Italia uno stabilimento produttivo
2. Società RSM che intende promuovere e vendere in Italia i propri prodotti
3. Società RSM che deve dare esecuzione a un appalto in Italia

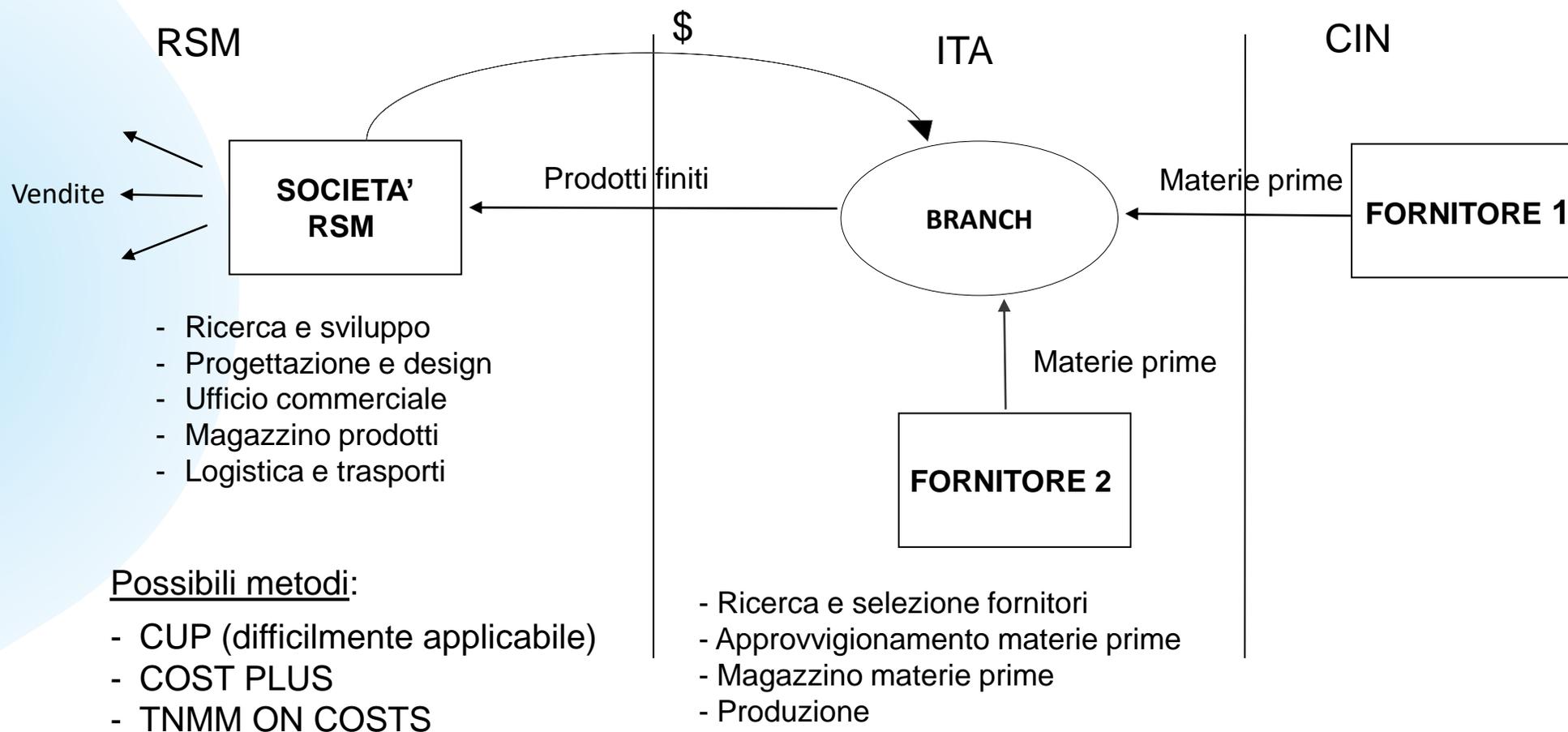


CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CASO 1/A – S.O. OPERANTE QUALE STABILIMENTO PRODUTTIVO DELLA CASA MADRE RSM





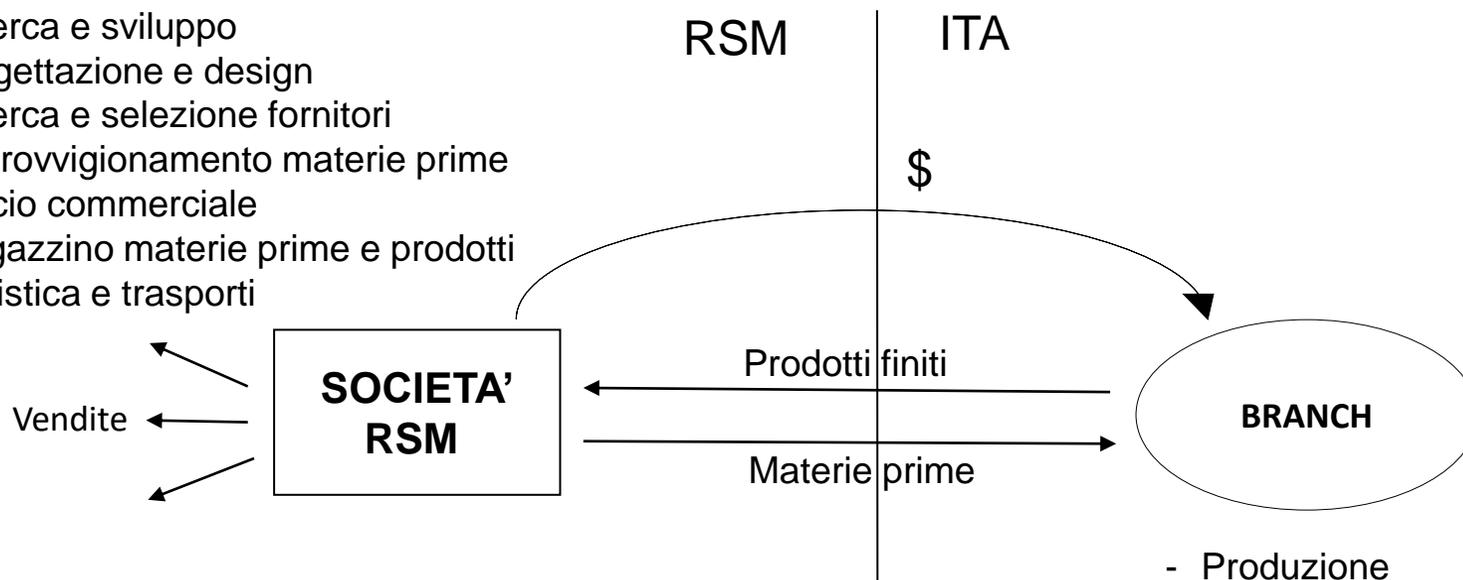
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CASO 1/B – S.O. OPERANTE QUALE STABILIMENTO PRODUTTIVO DELLA CASA MADRE RSM

- Ricerca e sviluppo
- Progettazione e design
- Ricerca e selezione fornitori
- Approvvigionamento materie prime
- Ufficio commerciale
- Magazzino materie prime e prodotti
- Logistica e trasporti



Possibili metodi:

- CUP
- COST PLUS
- TNMM ON COSTS

(difficilmente applicabile)

No inclusione costo materie prime in base di costo

Marginalità inferiore rispetto a caso 1/A



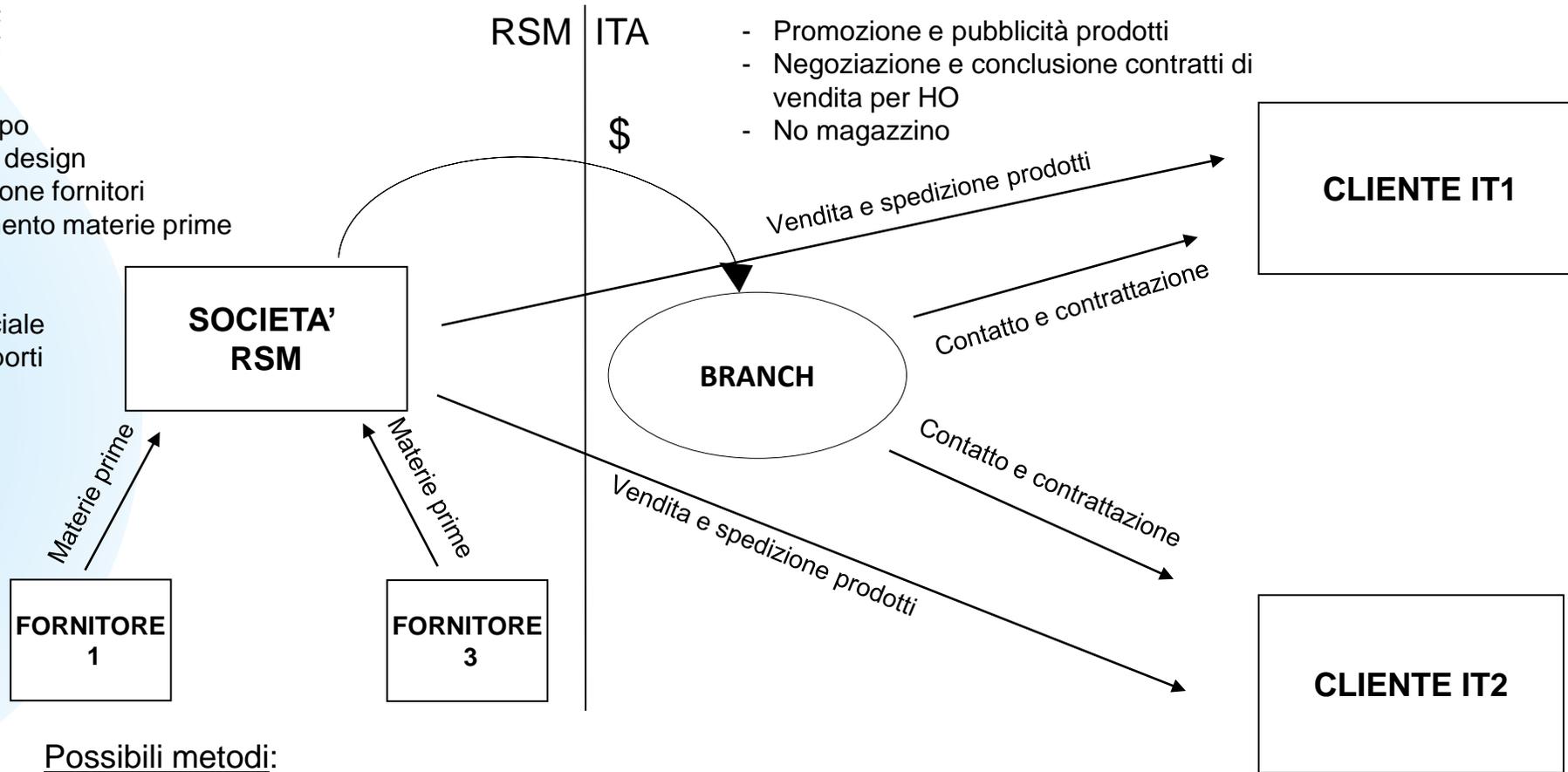
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CASO 2/A – S.O. OPERANTE QUALE AGENTE COMMERCIALE

- Ricerca e sviluppo
- Progettazione e design
- Ricerca e selezione fornitori
- Approvvigionamento materie prime
- Produzione
- Magazzino
- Ufficio commerciale
- Logistica e trasporti



Possibili metodi:

- CUP (preferibile, laddove possibile utilizzarlo)
- COST PLUS
- TNMM ON COSTS



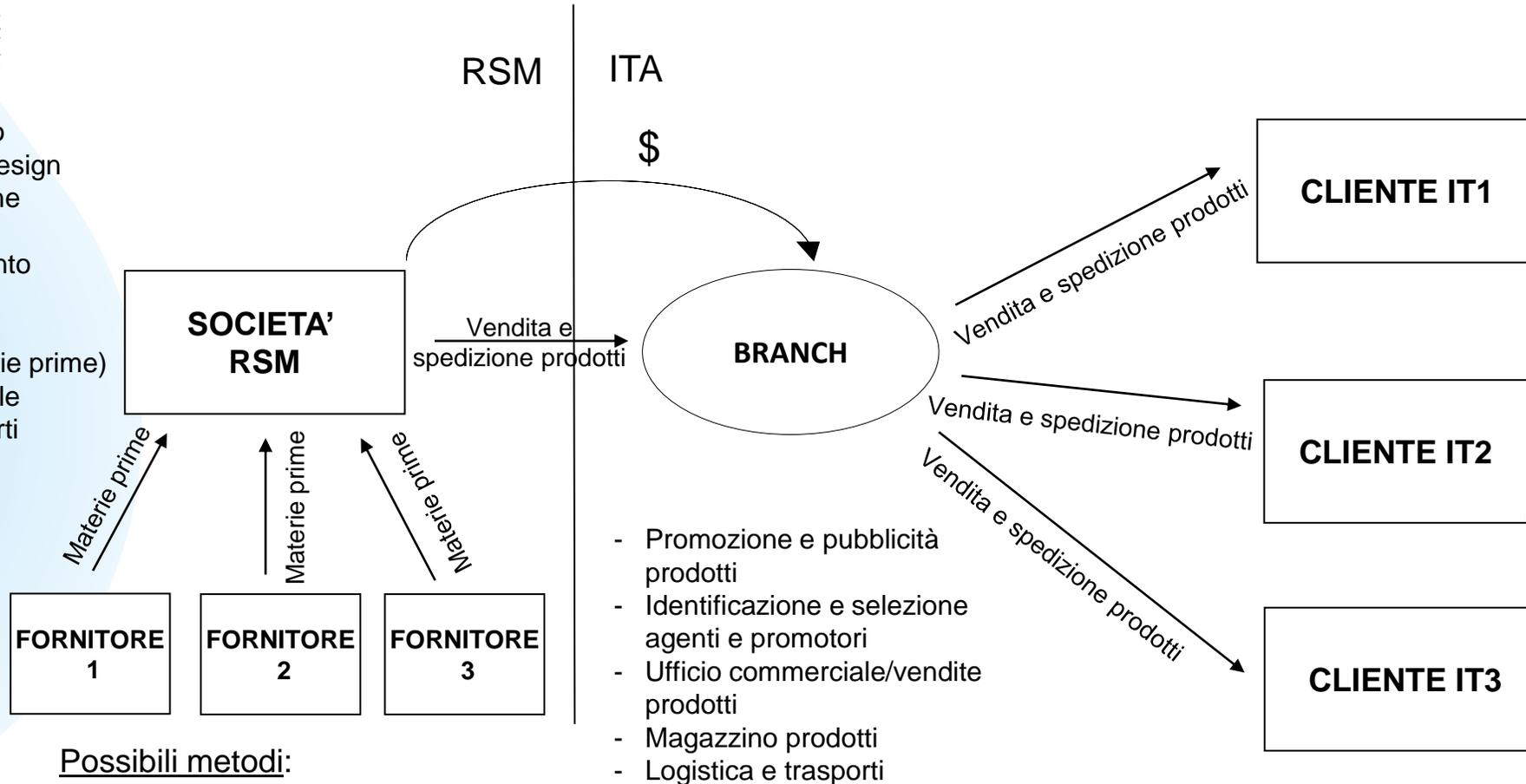


CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CASO 2/B – S.O. OPERANTE QUALE DISTRIBUTORE



- Possibili metodi:
- CUP (preferibile, laddove possibile utilizzarlo)
 - RESALE PRICE
 - TNMM ON SALES



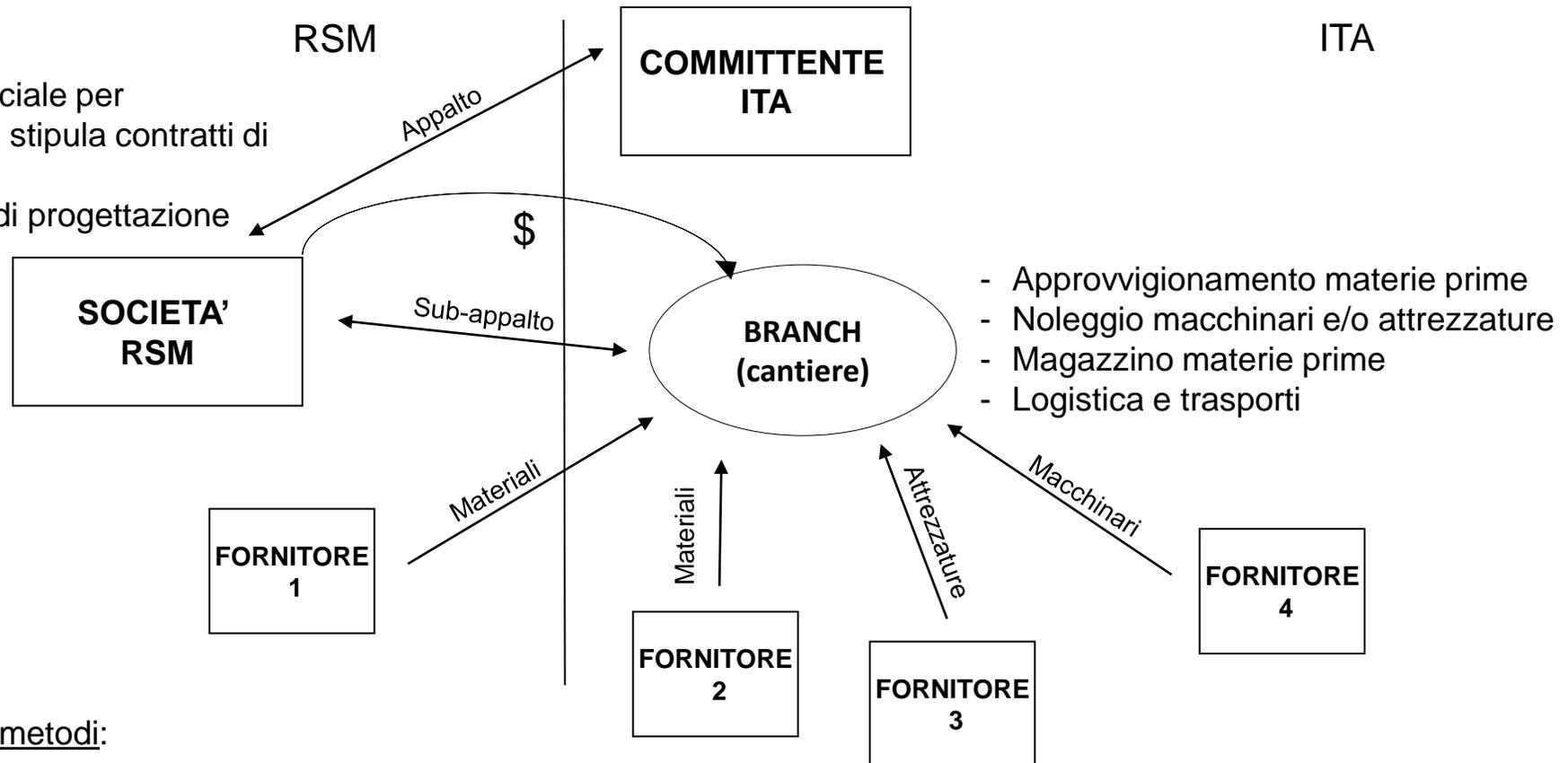
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CASO 3 – S.O. QUALE SUB-APPALTATORE PER L'ESECUZIONE DI UN APPALTO

- Ufficio commerciale per negoziazione e stipula contratti di appalto
- Ufficio tecnico di progettazione



Possibili metodi:

- CUP (difficilmente applicabile)
- COST PLUS
- TNMM ON COSTS

Branch vs Subsidiary

Quali considerazioni e valutazioni di opportunità?

- Sotto il profilo fiscale italiano → nessuna particolare differenza in quanto:
 - ✓ La Convenzione ITA-RSM elimina le WHT sui flussi di dividendi, interessi e royalties pagati da una Sub ITA a una Parent Co. RSM (Artt. 10, 11, 12)
 - ✓ Trovano comunque applicazione le norme sul TP per la determinazione del reddito attribuibile alla branch
 - ✓ Comporta una gestione maggiormente complessa sia dal punto di vista contabile che fiscale
- Sotto il profilo civilistico → alcune differenze
 - ✓ Responsabilità per le obbligazioni assunte verso i terzi
 - ✓ Obblighi e adempimenti pubblicitari
 - ✓ Costi di impianto e gestione



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

✓ Inoltra quesiti ad academy@camcom.sm



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La legal entity italiana.

Tassazione, rapporti *intercompany* e flusso dei dividendi

Dott.ssa Monica Zafferani

Avv. Alessandro Alunni

16 novembre 2023



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: CONSIDERAZIONI PRELIMINARI



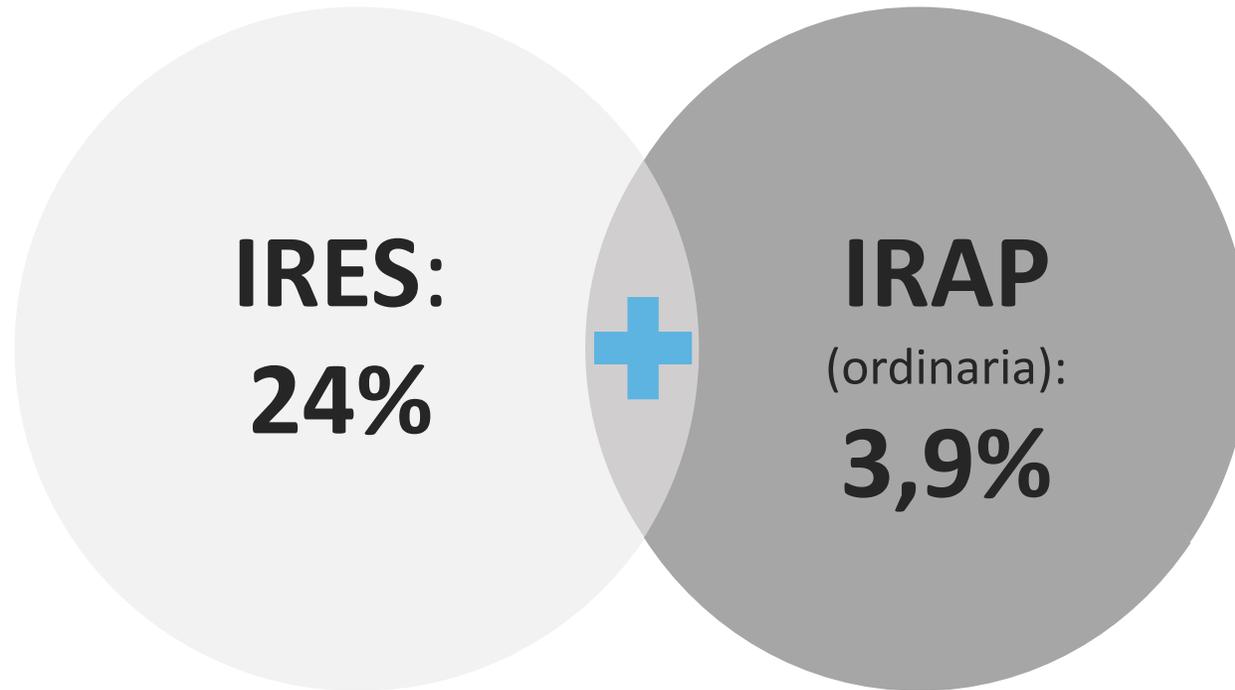


CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IMPOSTE DIRETTE





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La tassazione della *legal entity* italiana: *IRES*



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O

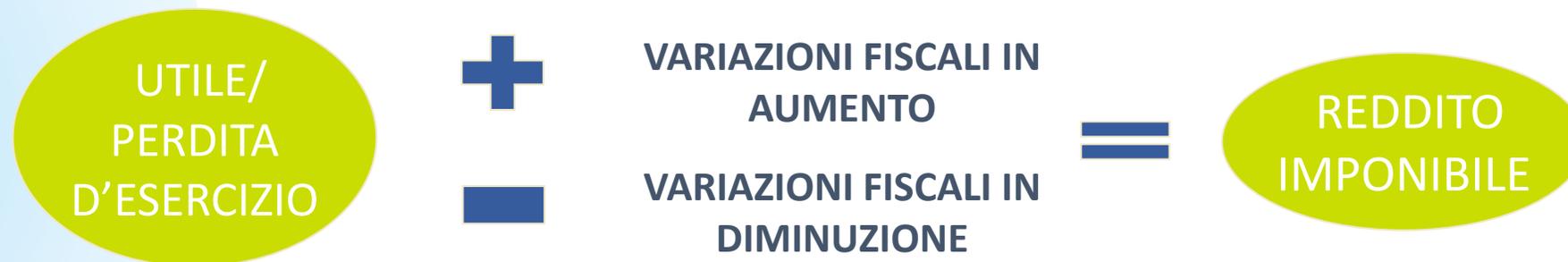


Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IRES

Determinazione del reddito imponibile

Ai sensi dell'art. 83 del TUIR il reddito imponibile è determinando apportando all'utile o alla perdita risultante dal Conto Economico le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni tributarie.



Pertanto:

RISULTATO CIVILISTICO \neq REDDITO IMPONIBILE

Le variazioni in aumento e in diminuzione possono essere temporanee o permanenti.
Le variazioni temporanee generano fiscalità anticipata e differita.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IRES

Determinazione del reddito imponibile

L'art. 83 comma 1 del TUIR reca il c.d. **principio di derivazione rafforzata**, per effetto del quale valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, **“i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”**



- In sostanza, ai fini della determinazione del reddito imponibile, gli elementi reddituali e patrimoniali assumono rilevanza in base alle risultanze contabili.
- Restano **esclusi** da tale assetto i **fenomeni valutativi e le specifiche deroghe** normative appositamente introdotte dal legislatore (ad es. deducibilità spese di rappresentanza, autoveicoli, ecc.).



Ai fini fiscali, fondamentale importanza riveste, quindi, la corretta contabilizzazione delle operazioni



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IRES

QUALIFICAZIONE

Attiene **all'esatta identificazione della natura dell'operazione** e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano sul piano economico-patrimoniale e giuridico.

La qualificazione delle operazioni aziendali discende, pertanto, dall'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici da cui esse derivano.

Esempio: un'operazione immobiliare si può qualificare come vendita piuttosto che come locazione ovvero un finanziamento infruttifero si può qualificare come apporto di capitale.

CLASSIFICAZIONE

Una volta individuato il «modello» giuridico-negoziale di riferimento e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale, occorre definire gli specifici **effetti che l'operazione produce sul reddito**.

Si tratta quindi di individuare la specifica tipologia di provento o di onere di ciascuna operazione.

Esempio: acquisto di un bene con pagamento differito → il costo sostenuto si «classifica» in parte come interesse passivo relativo al finanziamento insito nell'operazione di acquisto con pagamento differito.

IMPUTAZIONE TEMPORALE

Attiene alla **corretta individuazione del periodo di imposta** in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile. Si fa riferimento alla **«maturazione economica»** dei componenti reddituali e non alla maturazione «giuridica» (momento in cui i benefici economici futuri saranno goduti e in cui sarà possibile valutarne l'entità in modo attendibile, nonché quando i relativi costi sono attendibilmente determinabili).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IRES

Principali differenze con la normativa tributaria sammarinese

Le perdite fiscali

- La perdita fiscale di un periodo di imposta può essere computata in diminuzione del reddito imponibile di ciascun periodo successivo in misura non superiore all'**80%** del reddito
- L'eccedenza può essere utilizzata nei FYs successivi **senza limitazioni temporali**
- **Nessuna limitazione** quantitativa all'utilizzo delle **perdite maturate nei primi tre periodi di imposta** dalla costituzione in relazione a «nuove attività produttive»

La deducibilità degli interessi passivi

Per i soggetti IRES (diversi da banche/assicurazioni):

- gli **interessi passivi** e gli oneri assimilati diversi da quelli capitalizzabili sono **integralmente deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi** e proventi assimilati, mentre l'**eccedenza** è deducibile nel **limite del 30% del ROL (... → fiscale!)**;
- gli interessi e oneri indeducibili in un FY sono deducibili dal reddito dei periodi successivi, se e nei limiti in cui in tali periodi la detta eccedenza sia inferiore al 30% del ROL;
- la quota del ROL non sfruttata può essere portata ad incremento del ROL dei successivi FYs;
- in caso di fusione/scissione le limitazioni al riporto delle perdite si applicano anche agli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

La tassazione della *legal entity* italiana: *IRAP*



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DELLA LEGAL ENTITY ITALIANA: IRAP

IRAP: principi generali e aliquota

- L'IRAP si applica sul **valore della produzione netta** realizzato nel territorio di ciascuna Regione
- **Parzialmente deducibile** ai fini delle imposte sui redditi, in presenza di determinate condizioni

Aliquota ordinaria: 3,9%  **Le regioni** hanno facoltà di variare l'aliquota fino ad un massimo di **0,92%**. La variazione può essere differenziata per settori di attività e categorie di soggetti passivi

- La base imponibile è determinata dalla **differenza tra il valore e i costi della produzione** di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile[21], con **esclusione** delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, così come **risultanti dal conto economico dell'esercizio**
- **Sono, pertanto, escluse dalla determinazione della base imponibile** i costi per il personale dipendente, le svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide, le altre svalutazioni delle immobilizzazioni, gli accantonamenti per rischi e gli altri accantonamenti. Tuttavia, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, il costo del lavoro a tempo indeterminato è deducibile ai fini IRAP



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Principali agevolazioni fiscali



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

L'Aiuto alla Crescita Economica («ACE»)

Cos'è? L'ACE è una **deduzione**, dal reddito imponibile netto, di un importo che corrisponde al rendimento figurativo degli incrementi di capitale proprio realizzati a partire dal 2011.

Finalità: incentivare le imprese che si finanziano con capitale proprio.

Modalità di calcolo: sommatoria dei componenti positivi (es. conferimenti versati dai soci, utili accantonati a riserva) e negativi (distribuzione di riserve di utili, riduzione del capitale, restituzione conferimenti), da porre a confronto con il patrimonio netto contabile risultante dal bilancio di esercizio (c.d. «**base ACE**»)

Una volta determinata la base ACE, l'importo deducibile viene calcolato moltiplicando tale base per un'aliquota percentuale, attualmente fissata all'**1,3%**



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (L. 178/2020)

Si tratta di un credito d'imposta per gli investimenti in nuovi beni strumentali materiali e immateriali "ordinari" e "Industria 4.0", riconosciuto in misura differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al momento di effettuazione degli stessi.

Sono esclusi dall'agevolazione:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015 (es. condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali, nonché il materiale rotabile, ferroviario e tramviario);
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Dal 2023, il credito è riconosciuto soltanto per i beni, materiali o immateriali, c.d. «4.0»



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (L. 178/2020)

Periodo	Beni materiali "ordinari"	Beni immateriali "ordinari"	Beni materiali "4.0"	Beni immateriali "4.0"
2022	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 2 milioni di euro	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 1 milione di euro	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none">- 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;- 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;- 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni.	Credito d'imposta 50% Costi ammissibili max 1 milione di euro
2023	(solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.11.2023)	(solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.11.2023)	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none">- 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;- 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;- 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni.	Credito d'imposta 20% Costi ammissibili max 1 milione di euro
2024	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none">- 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;- 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;- 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni;- 5% per "investimenti inclusi nel PNRR diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica", individuati con DM, tra 10 e 50 milioni di euro.	Credito d'imposta 15% Costi ammissibili max 1 milione di euro
2025	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none">- 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;- 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;- 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni.	Credito d'imposta 10% Costi ammissibili max 1 milione di euro



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo (R&D)

L'agevolazione si sostanzia in un credito d'imposta per gli investimenti in **attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative (design e ideazione estetica)**.

La determinazione e la misura del credito d'imposta variano a seconda della tipologia di investimenti agevolabili:

Credito d'imposta	2021 e 2022	2023	2024	2025	2026
R&S	20%, max 4 milioni	10%, max 5 milioni	10%, max 5 milioni	10%, max 5 milioni	10%, max 5 milioni
Innovazione tecnologica	10% max 2 milioni	10% max 2 milioni	5% max 2 milioni	5% max 2 milioni	
Design e ideazione estetica	10%, max 2 milioni	10%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni	
Innovazione 4.0 e green	15%, max 2 milioni	10%, max 4 milioni	5%, max 4 milioni	5%, max 4 milioni	



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo (R&D)

Sono agevolabili le spese per il personale, per beni materiali, mobili e software, contratti di ricerca extra muros, privative industriali acquistate da terzi, servizi di consulenza, e spese per materiali per la realizzazione di prototipi.

Ai fini dei controlli, deve essere redatta e conservata una **relazione tecnica** asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione

Il credito d'imposta è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Nuovo Patent Box

Natura dell'agevolazione

Ambito soggettivo

Ambito oggettivo

- La nuova disciplina prevede una **deduzione aggiuntiva** rispetto a quella ordinaria dei costi relativi alle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa.
- La percentuale di deduzione aggiuntiva è stabilita in misura pari al **110 per cento** dei costi sostenuti (90 per cento nella versione iniziale della norma).
- La deduzione è prevista oltre che ai fini **IRES** (o IRPEF) anche ai fini **IRAP**.
- **Beneficio atteso** corrispondente pertanto al **30,69%** dei costi rilevanti ai fini dell'agevolazione (considerando le aliquote base).
- Soggetti titolari di reddito di impresa.
- Svolgimento di **attività di ricerca e sviluppo** relative a **beni immateriali agevolabili**, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle del medesimo gruppo, ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzati alla **creazione** e allo **sviluppo** dei beni immateriali agevolabili.
- **Beni immateriali agevolabili**, qualora utilizzati **direttamente o indirettamente** nell'attività di impresa, sono:
 - **software** protetto da copyright;
 - **brevetti** industriali;
 - **disegni e modelli**.
- I marchi, così come il know-how, inizialmente previsti nelle disposizioni introdotte dal Decreto Legge n. 146/2021, sono stati esclusi dal novero dei beni agevolabili a seguito della conversione in legge del Decreto Legge e della successiva approvazione della Legge di bilancio 2022.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI FISCALI

Nuovo Patent Box

Aspetti procedurali

Durata

Decorrenza

Orizzonte temporale

- **Autodeterminazione:** la quantificazione dell'agevolazione prevede la possibilità per i contribuenti di predisporre documentazione idonea, da redigersi secondo quanto previsto da provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.
- **Oneri documentali:** è prevista la possibilità di beneficiare della disapplicazione delle sanzioni in caso di verifica da parte dell'Agenzia delle entrate, qualora sia predisposta tale documentazione idonea e ne sia comunicata la disponibilità mediante la relativa dichiarazione dei redditi.
- **Regime opzionale** della durata di **5 periodi** di imposta, **vincolante** e **rinnovabile**.
- **Opzione** da esercitarsi secondo modalità da stabilirsi tramite apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.
- Il nuovo regime è applicabile a decorrere dalle opzioni esercitate con riguardo al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Legge (**dal 2021** per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).
- Qualora in uno o più periodi di imposta vengano sostenuti costi in vista della creazione di una o più **immobilizzazioni immateriali** agevolabili, l'extra deduzione è fruibile dal periodo in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un **titolo di privativa industriale**.
- La disciplina prevede la possibilità di considerare agevolabili i costi sostenuti **fino all'ottavo anno precedente** a quello di ottenimento della privativa industriale.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Profili di diritto tributario internazionale



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA DEL TRANSFER PRICING

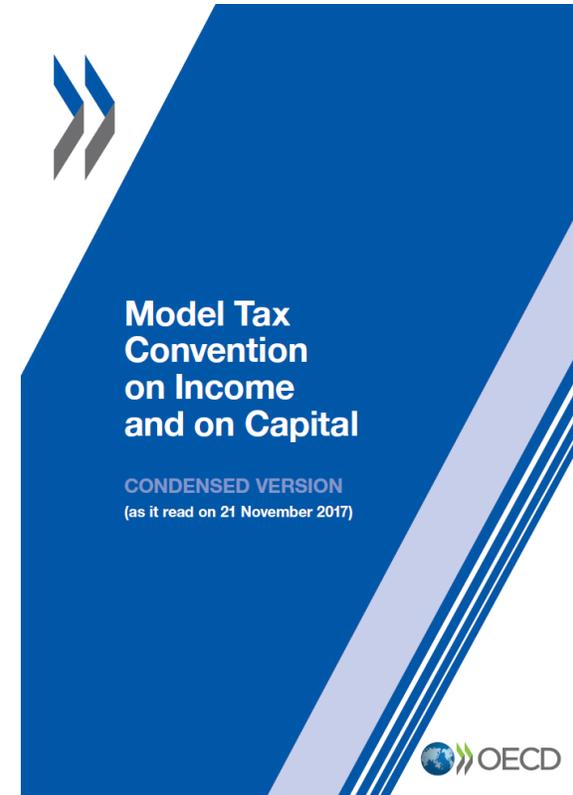
➤ Il principio di libera concorrenza

→ Secondo il cd. **principio di libera concorrenza**, ai fini fiscali, le imprese associate stabilite in Stati diversi devono allocare gli utili derivanti dalle operazioni, commerciali o finanziarie, intercorse fra loro con i **medesimi criteri che sarebbero stati applicati fra soggetti terzi indipendenti in circostanze comparabili**.

→ Ai fini dell'allocazione del reddito tra le diverse giurisdizioni, le entità di un gruppo multinazionale devono quindi essere considerate come se operassero quali **entità separate** e non come elementi indissociabili di un'unica impresa multinazionale.

Obiettivo fiscale: garantire che le condizioni stabilite nelle transazioni transnazionali fra imprese associate siano coerenti con quanto sarebbe stato pattuito fra imprese indipendenti **al fine di evitare arbitraggi fiscali tra le diverse giurisdizioni**.

Obiettivo extra fiscale: evitare fenomeni distorsivi della concorrenza tra imprese facenti parte di gruppi multinazionali e imprese indipendenti, ovvero evitare inefficienze dal punto di vista economico derivanti da contesti normativi nazionali basati su approcci differenti.





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA DEL TRANSFER PRICING

➤ L'analisi di comparabilità

L'analisi di comparabilità è il **confronto tra le condizioni della transazione posta in essere tra imprese associate (infragrupo), da una parte, e quelle che sarebbero state stabilite se le parti fossero state indipendenti e avessero realizzato una transazione comparabile in circostanze comparabili.**

➤ L'analisi funzionale

Consiste nell'analisi delle **funzioni svolte dalle parti** nell'ambito di una transazione controllata (secondo il principio di libera concorrenza le condizioni concordate tra parti indipendenti riflettono le funzioni svolte dalle stesse).

➤ I metodi di determinazione del prezzo di libera concorrenza

Metodo del confronto di
prezzo (CUP)

Metodo del prezzo di rivendita
(resale price method)

Metodo del costo maggiorato
(cost plus method)

Metodo del margine netto della transazione
(TNMM)

Metodo della ripartizione dei profitti
della transazione (TPSM)



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA DEL TRANSFER PRICING

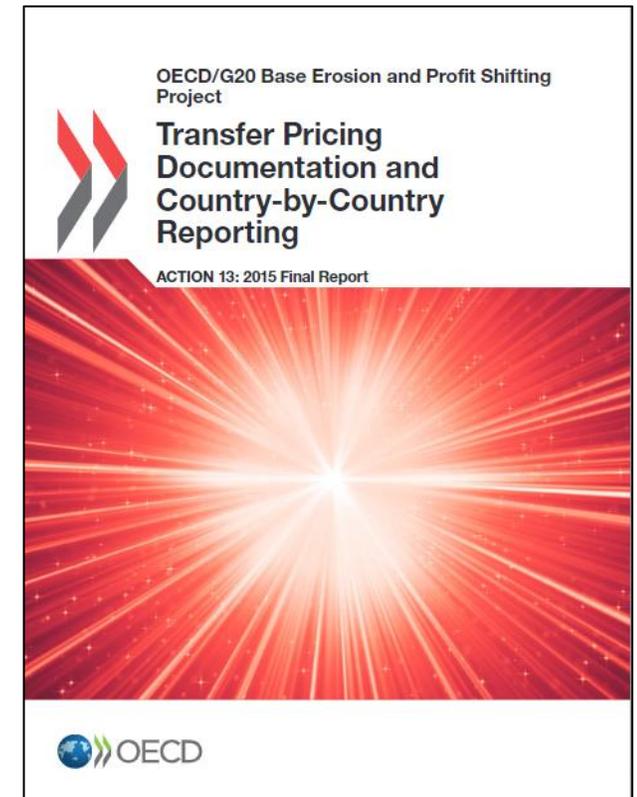
Il set documentale previsto dall'OCSE

L'OCSE ha adottato un approccio standardizzato e «tripartito» (cd. *three-tiered approach*) che prevede la predisposizione di tre documenti:

- il «**Master file**»: contiene informazioni generali relative all'attività del gruppo multinazionale e alla natura delle operazioni realizzate, nonché alla politica dei prezzi di trasferimento adottata a livello globale e all'allocazione del reddito complessivamente prodotto fra le diverse entità che lo compongono;
- il «**Local file**»: contiene le informazioni relative alla singola impresa del gruppo e alle operazioni infragruppo poste in essere, in linea con quanto previsto nelle Linee Guida OCSE ai fini dell'analisi di comparabilità;
- il «**Country by Country Report**»: contiene informazioni di sintesi relative al Gruppo in formato tabellare.

→ Secondo l'approccio OCSE, l'adozione del Master file e del Local File all'interno dei singoli ordinamenti nazionali è stata **fortemente raccomandata** in ciascun Paese aderente **a seguito del progetto BEPS**.

→ L'adozione del CbCR è compresa nei cc.dd. *minimum standard*.





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA SAMMARINESE IN MATERIA DI TRANSFER PRICING

Art. 46, comma 4, della Legge 16 dicembre 2013, n. 166

- ❑ *«I componenti del reddito derivanti da operazioni con società che direttamente o indirettamente controllino l'impresa, ne siano controllate o siano controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al **valore normale** dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, se ne deriva aumento del reddito»;*
- ❑ *«la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una **diminuzione del reddito**, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri, a seguito delle speciali procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi».*



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA ITALIANA IN MATERIA DI TRANSFER PRICING

➤ Art. 110, comma 7 del T.U.I.R.:

«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.

La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

*Con **decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma».*

➤ D.M. 14 maggio 2018:

«Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi (...) in materia di prezzi di trasferimento».



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA DISCIPLINA CONVENZIONALE IN MATERIA DI TRANSFER PRICING (ITALIA – SAN MARINO)

- L'art. 9 della Convenzione **statuisce l'applicabilità del principio di libera concorrenza** nei rapporti tra imprese associate. Tale disposizione attribuisce all'Italia e a San Marino la possibilità di assoggettare a tassazione anche gli utili che un'impresa stabilita nel loro territorio avrebbe realizzato da operazioni di tipo commerciale o finanziario effettuate con un'altra impresa c.d. associata stabilita nell'altro Stato, se le due imprese avessero regolato tali relazioni in base alle condizioni che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti.

La clausola sugli aggiustamenti corrispondenti: tale clausola prevede che, a fronte di un primary adjustment in uno degli Stati contraenti, l'altro Stato coinvolto operi una variazione corrispondente non in maniera automatica, ma solo qualora venga esperita la procedura amichevole

- l'art. 25 prevede e disciplina la **procedura amichevole** (cd. MAP) ed, eventualmente, la procedura arbitrale per la soluzione dei casi di doppia imposizione. Tale procedura:
 - **presuppone l'azione del contribuente** che è stato assoggettato o ritiene che potrebbe essere assoggettato ad una doppia tassazione;
 - **prescinde dall'esistenza di rimedi previsti dalle normative nazionali;**
 - **deve essere «attivata» entro due anni dalla notifica di un provvedimento di rettifica dei prezzi di trasferimento.**



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA LEGGE 26 NOVEMBRE 2021 N. 192 SULLE MAP

La legge n. 192 disciplina le procedure amichevoli e le altre procedure di risoluzione delle controversie tra l'autorità competente sammarinese e le autorità competenti degli altri Stati con cui la Repubblica di San Marino ha stipulato convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

- Entrata in vigore: **1° dicembre 2021** (cioè il 5° giorno dalla pubblicazione avvenuta il 26 novembre 2021);
- Ambito di applicazione: si applica alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate **a decorrere dal 1° gennaio 2022** sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il patrimonio relative al **periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2021 e ai successivi periodi d'imposta.**
- **Non è preclusa da procedure amministrative tributarie che comportino la definitività dell'imposta.**
- **Non richiede la preventiva instaurazione delle procedure contenziose nazionali (e non le preclude).**
- **L'istanza può essere presentata simultaneamente alle diverse autorità competenti degli Stati coinvolti.**



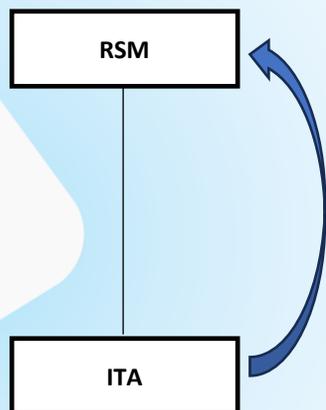
CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI PROVENIENTI DALL'ITALIA

FLUSSI ITALIA – SAN MARINO SUI DIVIDENDI

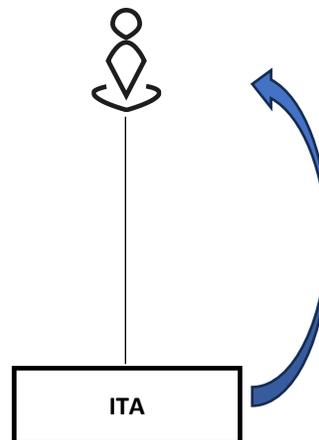


Ritenuta interna: 26%



Convenzione:

- 0% se effettivo beneficiario è una società diversa da una società di persone che ha detenuto almeno il 10% della società che distribuisce i dividendi per almeno 12 mesi precedenti alla distribuzione;
- 15% negli altri casi



Ritenuta interna: 26%



Convenzione:

- 15%

La Convenzione consente di detrarre dall'imposta sul reddito dovuta nello Stato di residenza le imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

SPUNTI DE IURE CONDENDO

Bozza di d.lgs. in attuazione della delega per la riforma fiscale per quanto concerne la fiscalità internazionale: previsioni in materia di «reshoring»

Al fine di promuovere lo svolgimento nel territorio dello Stato italiano di attività economiche, la bozza di d.lgs. prevede un incentivo fiscale che consiste nella **non concorrenza alla formazione della base imponibile ai fini IRES e IRAP del 50% del reddito imponibile** derivante dalle attività d'impresa e dall'esercizio di arti e professioni esercitate in forma associata **trasferite in Italia e precedentemente svolte in un Paese estero diverso dall'UE o allo Spazio economico europeo**.

L'agevolazione si applica nel periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento e per i 5 periodi di imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione. Il regime è soggetto a **decadenza** se, prima del quinto periodo d'imposta successivo alla scadenza del beneficio, il soggetto che ne ha usufruito trasferisce, in uno Stato non appartenente all'UE e allo Spazio economico europeo, anche parzialmente, le attività oggetto di precedente trasferimento nel territorio dello Stato. Dalla decadenza consegue il **recupero** di imposte e interessi (l'attuale bozza esclude sanzioni, non essendo previsto un impegno del beneficiario a mantenere in Italia le attività economiche in questione per i dieci periodi d'imposta successivi a quello in cui è intervenuto il trasferimento)

Non sono incluse tra le attività agevolabili quelle esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento (per evitare che siano agevolate attività già in precedenza esercitate in Italia e trasferite all'estero per poi essere nuovamente trasferite nel territorio dello Stato al solo fine di beneficiare del vantaggio fiscale).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

✓ Inoltra quesiti ad academy@camcom.sm



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

OPERARE A SAN MARINO E IN ITALIA STRUMENTI E STRATEGIE

Il tema dell'esteroinvestizione. Come operare correttamente

Prof. Filippo Cicognani

16 novembre 2023





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'ESTEROVESTIZIONE

Nel linguaggio comune l'esterovestizione rappresenta il tentativo di sottrazione, da parte dei soggetti d'imposta di uno Stato, alla legge tributaria di tale Stato di fonti di reddito astrattamente imponibili nel territorio dello Stato.

Si definiscono «**esterovestite**» le società formalmente (e/o fittiziamente) residenti all'estero, ma sostanzialmente residenti in Italia.

Nell'esterovestizione, la sottrazione all'imposta non avviene sottraendo la fattispecie (in fatto e/o in diritto) alla specifica norma impositiva, ma agendo sul criterio di collegamento territoriale al fine di rendere inapplicabile al soggetto la legge fiscale di uno Stato a meno che egli non vi svolga effettivamente attività redditualmente rilevanti.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'ESTEROVESTIZIONE

L'esterovestizione influisce primariamente sulla tassazione della società e solo in via mediata sulla tassazione dei redditi derivanti dall'attività esercitata .

In senso generico: con l'esterovestizione una società si sottrae alla legislazione vigente in un determinato Stato in favore della legislazione fiscale vigente nello Stato nel quale è ubicata la società esterovestita.

In senso tecnico: nello Stato nel quale è ubicata, la società esterovestita è tassata per tutti i redditi ovunque prodotti (principio della tassazione del «Reddito mondiale» nello Stato di residenza), ma ciò non esclude che possa essere tassata in un altro Stato in veste di soggetto passivo non residente per i redditi ivi prodotti (v. ad. es. art. 23 Tuir).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'ESTEROVESTIZIONE

SOCIETA' HOLDING: esterovestizione di fonti di reddito in Stati che prevedono esenzione da plusvalenze derivanti da partecipazioni.

SOCIETA' INDUSTRIALI O COMMERCIALI: esterovestizione dell'attività d'impresa collocando all'estero il luogo di esercizio dell'attività.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LE PRIME DEFINIZIONI DELLA GIURISPRUDENZA

Cass. Sez. V, 7.2.2013 n. 2869:

«...Per esterovestizione s'intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente di sottrarsi al più gravoso regime nazionale»

Cass. Sez. V, 21.6.2019 n. 16697:

« ...in tema di imposte sui redditi ricorre l'ipotesi di esterovestizione allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione, da intendersi come luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell'attività di impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa.»



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

ESTEROVESTIZIONE E RESIDENZA

Il Testo Unico delle imposte sui redditi disciplina:

RESIDENZA: Criterio di collegamento dei soggetti passivi al territorio di riferimento rilevante ai fini della tassazione e della determinazione del reddito imponibile in Italia di società ed enti (art. 73, commi 3, 4 e 5 Tuir). La residenza ha carattere logicamente antecedente e condizionante rispetto all'interpretazione delle norme nazionali e convenzionali, sia alla fattispecie di abuso del diritto (Cass., Sez. V, 14527/2019).

PRESUNZIONE LEGALE DI ESTEROVESTIZIONE: Presunzione relativa di residenza in Italia di società ed enti con sede legale all'estero (art. 73, commi 5-bis, 5-ter, 5-quater 5–quinquies Tuir)(Norma procedurale).

N.B.: Le caratteristiche di fatto e di diritto dell'esterovestizione non si prestano ad essere oggetto di istanze di interpello.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA' E DEGLI ENTI (ART. 73 TUIR):

«3. *Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.*

.....

4. *L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente 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. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.*

5. *In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.»*

N.B.: Si tratta di criteri alternativi e paritetici (Cass., Sez. V, n. 11709/2022, Cass., Sez. V, n. 23225/2022, Cass., Sez. V, n. 34723/2022, Cass. Pen. Sez. III, n. 41683/2018).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA SEDE DELL'AMMINISTRAZIONE («SEDE EFFETTIVA»)

«la nozione di “sede dell'amministrazione”, in quanto contrapposta alla “sede legale”, deve ritenersi coincidente con quella di “sede effettiva” (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (Cass., 16/06/1984, n. 3604, 04/10/1988, n. 5359, 18/01/1997, n. 497, 13/04/2004, n. 7037, 12/03/2009, n. 6021, 28/01/2014, n. 2813)»

Un analogo principio è stato affermato, con specifico riferimento all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 917 del 1986, da Cass. pen., 24/01/2012, n. 7080, 21/02/2013, n. 32091, 13/07/2018, n. 50151;» » (Cass., Sez. V, n. 11709/2022).

E' coerente con il criterio sostanziale OCSE della Direzione effettiva.

N.B.: E' qualcosa di più dell'attività d'impresa, per differenziarsi dalla Stabile Organizzazione di imprese estere in Italia che attiene alla mero esercizio dell'attività (Cass. n. 1439/1990).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA PRESUNZIONE DI RESIDENZA IN ITALIA DI TRUST E OICR (ART. 73, COMMA 3, TUIR):

Si considerano residenti in Italia:

- OICR istituiti in Italia;

Trust istituiti all'estero:

- Trust e istituti analoghi istituiti in Stati a regime fiscale privilegiato se almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari è residente in Italia (salvo prova contraria);

- Trust istituiti in uno Stato non a regime fiscale privilegiato quando successivamente alla costituzione un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

SAN MARINO

Legge 16.12.2013, n. 166 («Imposta generale sui redditi»)

Art. 42

«1. L'imposta generale sui redditi si applica:

- a) alle persone giuridiche ed agli enti ad esse assimilati residenti nel territorio dello Stato;*
- b) alle persone giuridiche ed agli enti ad esse assimilati non residenti nel territorio dello Stato, per i redditi ivi prodotti ai sensi dell'articolo 5.*

2. Si considerano residenti le persone giuridiche e gli enti che abbiano la sede legale o la sede dell'effettiva direzione nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta.»



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA CONVENZIONE BILATERALE CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI SAN MARINO-ITALIA

ART. 3, COMMA 3:

*«3. Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti si ritiene che essa è residente soltanto dello Stato in cui si trova la sede della sua **direzione effettiva**.»*

Direzione effettiva: luogo nel quale viene effettivamente esercitata l'attività (necessità di valutazione concreta in base ad elementi specifici).

N.B.: in assenza di convenzioni bilaterali, semplici operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi («mercato di riferimento», «realizzazione del fatturato») non possono rilevare come sede dell'amministrazione o dell'oggetto principale e non nel contesto di una complessiva attività imprenditoriale che va dall'emissione dell'ordine fino alla consegna del bene.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE DELLE HOLDING PASSIVE

L'art. 35, comma 13, D.L. 4.7.2006, n. 2006 ha introdotto una presunzione (relativa) di esterovestizione per le cd. « **Holding passive** » inserendola nell'art. 73 Tuir (norma procedurale):

«5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo (), ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

- a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- b) b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.*

5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5.»

LA PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE DELLE HOLDING PASSIVE

In caso di esterovestizione si applica la legge italiana:

- 1) Tassazione delle plusvalenze su partecipazioni in base agli artt. 86 e 87 Tuir
- 2) Tassazione piena degli utili provenienti da Stati a regime fiscale privilegiato (salvo interpello art. 89 Tuir)
- 3) Non si applica la ritenuta in uscita su dividendi, interessi e royalties
- 4) Scomputo delle ritenute d'acconto subite.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LA PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE

LA PROVA CONTRARIA:

Deve dimostrare che la società estera è di fatto amministrata (direzione effettiva) fuori dal territorio dello Stato italiano (Circ. n. 28/E/2006)

- Effettività dell'insediamento estero
- Gestione operativa
- Assoggettamento all'imposta estera
- Possesso di autorizzazioni amministrative
- Assunzione di personale
- Disponibilità di locali per l'esercizio dell'attività
- Conti correnti bancari
- Utenze
- Organizzazione funzionale del gruppo
- Flussi informativi intercompany a dimostrazione dell'effettiva indipendenza della controllata estera
- Autonomia gestionale
- Poteri contrattuali
- Autonomia finanziaria
- Assunzione degli atti di gestione
-

N.B. Nei gruppi di società (non è centro autonomo rispetto alle singole società), né la direzione unitaria né l'attività di direzione e coordinamento (art. 2497 c.c.) devono comportare ingerenza gestionale ed amministrativa, né tantomeno sostituzione, nell'attività delle società estere



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

LE PRESUNZIONI DI ESTEROVESTIZIONE

L'art. 82, comma 22, D.L. 25.6.2008, n. 112 ha introdotto un'ulteriore presunzione relativa di esterovestizione inserendola nell'art. 73 Tuir (dal 2008):

«5-quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari, e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società. ...»



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'ACCERTAMENTO DELL'ESTEROVESTIZIONE

ACCERTAMENTO DELLA RESIDENZA FISCALE NEL TERRITORIO DELLO STATO DI UNA SOCIETA' COSTITUITA ALL'ESTERO: l'onere della prova è a carico dell'amministrazione (che deve motivare la scelta del parametro di residenza (ad es, oggetto principale invece di sede amministrativa)). Pur non ravvisandosi tecnicamente un onere della prova, il contribuente ha interesse a fornire prove che smentiscano le prove fornite dall'Agenzia delle entrate.

ACCERTAMENTO DELL'ESTEROVESTIZIONE DI HOLDING PASSIVE, OICR E TRUSTS: nei casi previsti dall'art. 73, commi da 5-bis a 5-quinquies, se l'amministrazione prova la fattispecie l'esteroinvestizione si presume a meno che il contribuente non fornisca la prova contraria. (Dati concreti - Mutua assistenza amministrativa UE)

N.B.: L'accertamento dell'esteroinvestizione non contrasta con la libertà di stabilimento nella misura in cui la società costituita all'estero è costruzione di puro artificio (CTR Toscana, sez. XXV, 18.1.2008, n. 61)



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'INQUADRAMENTO DELL'ESTEROVESTIZIONE E LE CONSEGUENZE PRATICHE

1° ORIENTAMENTO: NATURA EVASIVA DELL'ESTEROVESTIZIONE

L'esterovestizione consiste nella mancata dichiarazione dei redditi conseguiti da un soggetto formalmente residente all'estero ma in concreto collegato con il territorio dello Stato.

Non è necessario provare l'intento elusivo o di abuso. L'Agenzia delle Entrate ha l'onere di provare la residenza in Italia agli effetti dell'art. 73, commi 3, 4 e 5 Tuir.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Secondo la Corte di Cassazione, i criteri di collegamento individuati dall'art. 73 «svolgono la loro naturale funzione selettiva dei soggetti passivi dell'imposizione nazionale in ogni fattispecie nella quale, per elementi oggettivi transnazionali che emergano nel caso concreto ed a prescindere da qualsiasi ipotetica manovra elusiva dell'ente accertato, sorga l'esigenza di verificare, ai fini fiscali, la residenza in Italia di quest'ultimo». E ancora «non vi è necessaria coincidenza tra accertamento della residenza in Italia di una società ai sensi dell'art. 73, c. 3, del TUIR ed accertamento della c.d. esterovestizione elusiva, trattandosi di concetti che possono, ma non debbono inevitabilmente presentarsi contemporaneamente in ogni fattispecie di rilevanza transnazionale. Con la conseguenza, quindi, che la verifica della residenza in Italia di una società, ai sensi del ridetto art. 73, non richiede necessariamente l'imputazione alla contribuente, e l'accertamento, di una finalità elusiva volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe»(Cass., sez. V, 11.4.2022 n. 11709 e Cass., sez. V, 25 luglio 2022, n. 23150).

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

(Cass., Sez. V, 11.4.2022, nn. 11709 e 11710)

(Accertamento reddito 2002/2003):

Una società con sede legale in Cina è stata ritenuta residente fiscalmente in Italia perché vi si è ravvisata la sede dell'amministrazione collegandola alla presenza di tre amministratori con ruolo apicale, fiscalmente residenti in Italia. Tali amministratori avevano assunto le decisioni relative alla società direttamente dall'Italia, nella sede della controllante residente in Italia. La direttive operative venivano date dall'Italia anche in ambito commerciale.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Cass., Sez. V, 11.4.2022, n. 11709 e 11710 (Accertamento reddito 2002/2003):

«Il settore commerciale di quest'ultima aveva anche intrattenuto direttamente i rapporti con i clienti della società cinese, stabilendo il prezzo dei prodotti finiti. Lo stesso general manager cinese, qualora avesse incontrato dei problemi con i clienti e, comunque, prima della conclusione degli affari, si consultava con la parte commerciale italiana, per comunicare l'offerta e chiudere la trattativa. Nella sostanza, a detta dell'Ufficio, il manager cinese non prendeva alcuna decisione (nemmeno quelle relative alla normale conduzione della contrattazione), operando nella sostanza come un responsabile di stabilimento, subordinato all'effettivo organo di direzione sito in Italia, con cui doveva consultarsi prima di concludere qualsiasi negoziazione.

Inoltre, la società cinese non aveva corrisposto alcun compenso agli amministratori italiani.

Sulla base di tali elementi l'Amministrazione aveva quindi concluso che il potere decisionale era demandato ai tre amministratori residenti in Italia, che dall'Italia lo esercitavano, impartendo le direttive per la gestione amministrativa ed operativa, anche in ordine alla risoluzione degli ordinari problemi commerciali, per cui in Cina aveva nella sostanza sede un mero opificio, mentre la ... Ltd, sebbene asseritamente società di diritto cinese, doveva considerarsi fiscalmente residente in Italia. »



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

Una società con sede legale a San Marino, costituita per gestire un marchio per ragioni esclusivamente fiscali, è stata ritenuta residente in Italia in presenza di indizi gravi, precisi e concordanti circa la sussistenza, presso la sede della controllante italiana, del luogo di **direzione effettiva**. (CTP Firenze, Sez. XVI, 13.10.2007, n. 108)

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

L'ESTEROVESTIZIONE DELLE HOLDING STATICHE (CASS. SEZ. V, 28.5.2019, N. 14527)

In un caso relativo al 2002, la Cassazione ha affermato che «...*lo svolgimento di una mera attività di gestione dei pacchetti azionari è connaturata alla natura di holding della società*» che per questa sola ragione non si può ritenere «esterovestita»; in questi casi l'esistenza della sede amministrativa in Italia deve essere accertata valutando in concreto il gruppo, le funzioni rivestite dalle società al suo interno nonché la residenza e le localizzazioni personali degli amministratori.

Ai fini procedurali, aal 2006 è in vigore la presunzione relativa di esterovestizione prevista dall'art. 73, comma 5-bis, Tuir.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

2° ORIENTAMENTO: NATURA ELUSIVA DELL'ESTEROVESTIZIONE

L'attrazione in Italia della residenza delle società costituite all'estero è subordinata all'accertamento della loro "artificiosità", con la conseguenza che una società estera operante con una struttura effettiva non potrebbe essere considerata residente fiscalmente in Italia, neppure se quivi amministrata.

L'Agenzia delle Entrate ha l'onere di provare la mera artificiosità (cioè la valenza abusiva) della società esterovestita

Quest'orientamento non distingue fra l'abuso del diritto secondo la legge nazionale (art. 10-bis, L. n. 212/2000), e l'abuso della libertà di stabilimento secondo il diritto UE. In questo senso, la libertà di stabilimento può essere compressa (e l'inversione dell'onere della prova ponendolo a carico del contribuente può essere accettabile) solo da leggi fiscali finalizzate ad ostacolare la costituzione di società di «puro artificio»

L'orientamento ha comunque trovato applicazione solo con riferimento alle società costituite nella UE 



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Vi è «esterovestizione» solo in presenza di una finalità elusiva (o di abuso del diritto) che consenta di rendere inopponibile all'Agencia delle entrate la residenza all'estero di una società che ha le sede dell'amministrazione o la sede di direzione in Italia.

Sono quindi specificamente richiesti (v. Cass. Sez. V, 11,2,2022 n. 4463):

- 1) un risultato consistente nell'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito dalle norme;
- 2) che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale dell'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (v. CGUE 17.12.2015 causa C-419/14 (Weblindlicenses Kft, punto 36))

N.B.: per l'esterovestizione di società con sede in Stati membri UE: le norme nazionali che limitano la libertà di stabilimento sono compatibili con il diritto UE solo se finalizzate ad evitare le costruzioni di puro artificio (CGUE 12.9.2006, causa C-196/04 Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

L'attrazione in Italia della residenza delle società costituite all'estero è subordinata all'accertamento della loro "artificiosità", con la conseguenza che una società estera operante con una struttura effettiva non potrebbe essere considerata residente fiscalmente in Italia, neppure se quivi amministrata. Quest'orientamento, rappresentando l'applicazione delle regole unionali in tema di libertà di stabilimento, ha trovato applicazione solo con riferimento alle società costituite nella UE (Ad es. v. Cass., Sez. V, nn. 33234 e 33235/2018 («Dolce e Gabbana»), Cass., Sez. V, n. 2869/2013, Cass., Sez. V, n. 27112 e 27113/2016, Cass., Sez. V, n. 32642/2018, Cass., Sez. V, n. 4463/2022, Cass., Sez. V, n. 8297/2022.).

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

Cass., Sez. V, nn. 33234 e 33235/2018 («Dolce e Gabbana»)

L'esterovestizione della società di diritto lussemburghese del gruppo, detentrica del celebre marchio, è stata ritenuta non sussistente sul presupposto che la sede dell'amministrazione fosse in Italia, in virtù dell'interessenza nella sua gestione da parte della controllante italiana, con assunzione delle decisioni di rilievo.

In tale occasione, la Corte di Cassazione ha negato la sussistenza di un fenomeno di esterovestizione societaria perché la società lussemburghese svolgeva un'attività economica effettiva, non di puro artificio, ancorché l'amministrazione avvenisse dall'Italia.

TERZO ORIENTAMENTO: L'ESTEROVESTIZIONE NON HA NATURA ELUSIVA

Secondo tale orientamento, l'esteroinvestizione è un fenomeno autonomo perché il nostro ordinamento prevede già una norma antiabuso (art. 10-bis, L. n. 212/2000).

QUARTO ORIENTAMENTO: ACCERTAMENTO DELL'ESTEROVESTIZIONE NEGLI STATI UE E NEGLI STATI NON UE

L'Esterovestizione non ha natura elusiva e se la società esterovestita è localizzata nel territorio UE, la libertà di stabilimento può essere limitata solo in presenza della prova dell'artificiosità della costruzione estera, anche se la direzione effettiva fosse in Italia.

Per le società esterovestite non localizzate in Stati UE, è sufficiente accertare la sussistenza di un criterio di collegamento previsto dall'art. 73, comma 3, Tuir.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

QUINTO ORIENTAMENTO: L'ESTEROVESTIZIONE NON INFLUISCE SULLA LIBERTA' DI STABILIMENTO

Secondo un ulteriore orientamento, la disciplina italiana della residenza fiscale trova applicazione sulla base dei tre criteri di cui all'art. 73, comma 3, TUIR, indistintamente fra soggetti residenti e non residenti, senza che la legge italiana operi discriminazioni.

Pertanto, l'attrazione in Italia della residenza di un soggetto estero sulla base del criterio dell'oggetto principale o della sede dell'amministrazione non rappresenta una discriminazione dei soggetti esteri rispetto ai soggetti nazionali, perché tali criteri trovano applicazione a prescindere dal luogo di localizzazione dell'impresa (infatti una società residente all'estero può operare in Italia attraverso una stabile organizzazione e una società residente in Italia può esercitare attività d'impresa in uno Stato estero attraverso una stabile organizzazione ivi situata).

Si conferma la differenza fra:

Residenza/Esterovestizione: rilevano per il regime di tassazione «strutturale» applicabile al soggetto passivo (residente/non residente)

Stabile organizzazione: rileva per la tassazione del reddito d'impresa prodotto nello Stato nel quale opera il soggetto non residente.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

(Cass. Sez. V, 20.1.2023, n. 1883).

Con accertamento del 2012 per l'anno 2009, l'Agenzia delle Entrate ha contestato la residenza estera – ritenendole residenti in Italia – di due società:

SOCIETA' «Y», residente in San Marino (sede legale)

e

SOCIETA' «X», residente in Svizzera (sede legale)

Tali società utilizzavano per servizi logistici o depositi temporanei in Italia della **SOCIETA' «W»** residente in Italia (sede legale)

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che «Y» e «X» fossero residenti in Italia ravvisando la loro sede effettiva nei depositi di «W» (nei quali sarebbe avvenuto «l'atto fondamentale della gestione costituito dalla consegna del bene al cliente principale»)

La Cassazione ha ritenuto non provati dall'Agenzia delle Entrate elementi per ravvisare ivi la sede effettiva né l'oggetto principale (Cass. Sez. V, 20.1.2023, n. 1883).

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

(Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723)

Con accertamento per gli anni 2006 e 2007, l'Agenzia delle Entrate ha contestato la residenza estera di una società di diritto sloveno avente sede legale in Slovenia ma sede dell'amministrazione in Italia.

La Cassazione ha ritenuto provati dall'Agenzia delle Entrate e congruamente motivati dal giudice di appello in base al PVC gli elementi per ravvisare la sede amministrativa della società in Italia presso la sede della controllante.

La Cassazione ha aggiunto che in materia di reddito d'impresa in presenza di una Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni è necessario verificare in concreto l'incardinamento nel territorio interessato ai sensi dell'art. 5 Mod. OCSE.

(Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

«la sentenza impugnata ... ha compiuto l'accertamento ... dando la prevalenza sulla formale sede della contribuente, collocata in Slovenia, alla sede effettiva dell'attività di autotrasporto per conto terzi collocata in Italia, dato individuato sulla base di un compendio di elementi individuati come decisivi dalla giurisprudenza ..., quali l'organizzazione dell'attività di impresa e la direzione. In altri termini, il giudice d'appello non si è meramente appiattito al dato formale, né ha considerato la sede effettiva della contribuente come meramente coincidente con quella della controllante in termini apodittici, bensì ha compiuto un accertamento fattuale sulla base delle risultanze del p.v.c. ... di cui ha dato conto nell'esposizione in fatto e diritto a pag. ... della sentenza, circa i rapporti economico-commerciali intercorsi con la controllante avente il medesimo legale rappresentante, giungendo così motivatamente all'accertamento della *«concreta sostanziale gestione della società ricorrente da parte della controllante italiana»* (cfr. p. ... sentenza CTR).» (Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

In presenza di una convenzione bilaterale Mod. OCSE, la Cassazione ha fatto ricorso alla nozione di stabile organizzazione (art. 5) ed alla nozione di stabile organizzazione ai fini IVA (art. 9, comma 1, Direttiva n. 77/388/CEE) per valutare l'incardinamento in concreto di un'impresa non residente nel territorio dello Stato ai fini della sede amministrativa:

- Elementi costitutivi
- Esercizio in tutto o in parte dell'attività produttrice di reddito e non meramente preparatoria o ausiliaria (Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723. In materia penale, v. Cass. pen. Sez. III, 26.9.2018, n. 41683).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

«Nel caso di specie viene in rilievo, tra i detti criteri, quello della sede dell'amministrazione che, in quanto contrapposta alla sede legale, deve ritenersi coincidente con la sede effettiva di matrice civilistica, intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente, fermo restando che tale valutazione, nel singolo caso concreto, proprio perché finalizzata all'accertamento di un dato effettivo, non può non tenere conto anche di quei rilevanti fattori sostanziali che, a fronte di dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolga l'attività amministrativa e di direzione, depongano invece per l'effettiva riconduzione di quest'ultima ad un diverso contesto territoriale» (Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Seguendo l'orientamento sulla valenza evasiva dell'esterovestizione, la Cassazione ha affermato il principio di diritto per il quale *«In materia di imposte sui redditi delle società, l'applicazione dei concorrenti criteri di collegamento di cui all'art.73, comma 3, d.P.R. n.917/1986, della sede legale o sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia è compatibile con la contestazione da parte della Amministrazione finanziaria alla parte contribuente di un'evasione fiscale, a prescindere dall'accertamento di un 'eventuale finalità elusiva della contribuente, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe»* (Cass. Sez. V, 25.11.2022, n. 34723).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

(Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. 8, 11.1.2021, n. 21)

Verifica anno 2012 nei confronti di una società formalmente residente a San Marino, ma ritenuta esterovestita ravvisando il luogo di effettiva amministrazione ed esercizio della società in Italia:

«... per esterovestizione deve intendersi la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime nazionale.

Occorre allora verificare se gli elementi adottati dall'Ufficio comprovino, nel caso di specie, che la società ... s.r.l. abbia fissato solo formalmente la sua sede a San Marino, avendo invece sul territorio italiano l'effettiva struttura gestionale; ed a tal fine è necessario appurare se ricorra almeno uno dei tre criteri previsti in via alternativa dall'art. 73 comma 3 D.P.R. 91711986, ovvero se la società abbia nel territorio dello Stato o la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività....



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

UN CASO DI ESTEROVESTIZIONE

...Ciò posto, come già correttamente evidenziato dalla sentenza di prime cure, emerge dagli atti che il luogo di effettiva

- amministrazione ed esercizio della società si situa in Italia, ed a tale conclusione si giunge tenendo presente che:*
- in via «X»... a Rimini vi è l'abitazione del legale rappresentante;*
- lo stoccaggio del materiale e delle apparecchiature, nonché il ricovero dei mezzi aziendali, avviene in via «Y» a Rimini*
- (dichiarazioni del socio di maggioranza ..., registrate nel PVC ...);*
- la totalità dei soci, tutti appartenenti alla stessa famiglia, è residente in Italia (... partecipa al 85% nella società,*
- nonché ..., ... e ..., suoi figli, partecipi ciascuno al 5%);» (Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. 8, 11.1.2021, n. 21).*

COME OPERARE CORRETTAMENTE IN TEMA DI «ESTEROVESTIZIONE»?

E' necessario eseguire un'analisi concreta – individuale e congiunta - della situazione effettiva della società e del gruppo al fine di essere in grado di documentare la residenza/non residenza in modo corrispondente alla reale situazione di fatto ed alla sua conformità alla previsione normativa applicabile (o non applicabile).

Per la società e i gruppi che operano in ambito internazionale: ciò consente di evitare contestazioni impreviste di esterovestizione e i connessi accertamenti di omessa dichiarazione dei redditi.

Per gli Uffici fiscali: ciò consente di concentrare gli accertamenti sulle reali situazioni di esterovestizione evitando di penalizzare le imprese che operano in ambito interazionale in base ad effettive motivazioni economiche.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

✓ Inoltra quesiti ad academy@camcom.sm



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

- FARE BUSINESS IN ITALIA
- IL DISTACCO DEL PERSONALE
 - 16 Novembre 2023
- IL DISTACCO NEL DIRITTO ITALIANO
- IL DISTACCO IN AMBITO COMUNITARIO
- IL DISTACCO IN AMBITO EXTRACOMUNITARIO

- Cinzia Brunazzo
- Commercialista in Rimini
- Direttore scientifico Gruppo ODCEC Area lavoro



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

IL DISTACCO TRANSNAZIONALE

FONTI:

- § direttiva 96/71/CE
- § D. Lgs. 25 febbraio 2000, n. 72 - abrogato
- § D. Lgs. 10 settembre 2003 n. 276 art.30
- § direttiva integrativa, la 2014/67/UE c.d. Enforcement
- § decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136
- § Decreto 10 agosto 2016, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 252 del 27 ottobre 2016 – abrogato
- § Decreto 6 agosto 2021 n. 170



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



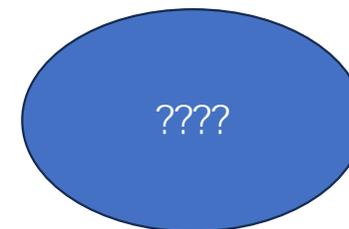
Republic of San Marino
Official Business Gate

IL DISTACCO TRANSNAZIONALE

§ ATTENZIONE

§ Il decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 136 art. 1 comma 5 dispone

§ Le disposizioni di cui agli articoli 3 (autenticità del distacco), 4 (condizioni di lavoro e di occupazione), 4-bis (distacco di lunga durata), 5 (difesa dei diritti), 10 (obblighi amministrativi) e 11 (ispezioni) del presente decreto si applicano anche alle imprese stabilite in uno Stato terzo che distaccano lavoratori in Italia ai sensi del comma 1.





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

IL DISTACCO NEL DIRITTO ITALIANO

Per molti anni il ns. ordinamento ha fissato **un divieto assoluto** (sancito dalla L. 1369/60) di “prestare” manodopera, e ha tentato di arginare i fenomeni elusivi mirati alla simulazione di contratti di appalto (stipulati ai sensi dell’art. 1655 del C.C.) tendenti a celare un effettivo “mercato di manodopera”.

Nel 1997, ad opera della Legge 196 del 24/06/1997 (legge Treu), il legislatore detta una svolta regolamentando l’esercizio in forma imprenditoriale dell’attività di interposizione di manodopera ad opera di soggetti preventivamente autorizzati (le c.d. agenzie “interinali”).

Più recentemente, il D.Lgs.276 del 10/09/2003 (c.d. “riforma Biagi”) ha disciplinato in maniera più strutturata la materia, contemplando tre tipologie di interposizione di manodopera lecite: **la somministrazione, il distacco e l’appalto**.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO DI PERSONALE (ART. 30 D. LGS . N. 276/2003)

Il Distacco è un istituto attraverso il quale un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse mette a disposizione, temporaneamente, di un altro datore di lavoro uno o più lavoratori per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Il distacco, per essere utilizzato, deve avere il **requisito della temporaneità ed un interesse**: ciò è stato oggetto specifico di una pronuncia della Cassazione (Cass., 21 marzo 1998, n. 5102) e di una interpretazione amministrativa del Ministero del Lavoro n. 5/25814/70/VA dell'8 marzo 2001 che, pur in assenza di un riferimento normativo aveva ritenuto legittimo il distacco tra società collegate.

L'istituto del distacco è previsto anche all'art. 8, comma 3, della legge n. 236/1993 (articolo che resta in vigore). Gli accordi sindacali, **al fine di evitare le riduzioni di personale**, possono regolare il comando o il distacco di uno o più lavoratori dall'impresa ad altra per una durata temporanea. Ad esempio nel caso della L. 236/93 è finalizzato ad evitare licenziamenti.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

continua

Sia il Ministero del Lavoro (circolare n. 4/1994) che l'INPS (circolare n. 81/1994) hanno affermato che **l'obbligo contributivo continua a gravare sull'azienda cedente** a cui si deve far riferimento anche per la classificazione previdenziale.

La legge stabilisce che **il datore di lavoro distaccante è responsabile del trattamento economico e normativo**: la disposizione non lo dice ma appare evidente che la responsabilità resta **anche per la contribuzione**

Il distacco può comportare un mutamento delle mansioni, ma in questo caso occorre l'esplicito consenso del lavoratore

Il distacco in unità produttive può avvenire in un raggio superiore ai 50 Km. soltanto per comprovate esigenze tecniche, organizzative, produttive e sostitutive; è quindi evidente che il distacco quando avviene entro i 50 Km. non necessita di motivazione





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

continua

Gli elementi distintivi sono pertanto:

Il soddisfacimento di un interesse del distaccante (che non può essere meramente economico);

La temporaneità (che non incide sulla durata, breve o lunga che sia, ma sul concetto che non possa trattarsi di passaggio definitivo);

L'esecuzione di una determinata attività lavorativa (ovvero non si può trattare di una messa a disposizione del proprio personale in maniera generica).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

continua

Ulteriore
consuetudine
consolidata è
quella del
distacco di
personale fra:

- Imprese del medesimo gruppo;
- Imprese operanti nel settore edile con le società consortili partecipate;
- Aziende facenti capo alla medesima proprietà;
- Aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete

Circolare Ministero del Lavoro n.3 del 15 Gennaio 2004

... il distacco può essere legittimato da qualsiasi interesse produttivo del distaccante che non coincida con quello alla mera somministrazione di lavoro altrui. Inoltre la sussistenza di tale interesse deve protrarsi per tutto il periodo di durata del distacco. In tale ottica, la formulazione della novella legislativa legittima le prassi di distacco all'interno dei gruppi di impresa, le quali corrispondono a una reale esigenza di imprenditorialità,

Interpello Ministero del Lavoro n.37/0001039 del 20 Gennaio 2016

Ai fini della sussistenza dell'interesse al distacco tra imprese aderenti alla rete, risulta quindi sufficiente verificare l'esistenza di un contratto di rete tra il distaccante stesso e il distaccatario (cfr. ML circ. n. 35/2013), senza procedere ad un riscontro puntuale dell'interesse concretamente perseguito dal distaccante....

Appare pertanto possibile ritenere che in caso di ricorso all'istituto del distacco tra le società appartenenti al medesimo gruppo di imprese, ricorrendo, quanto meno, le condizioni di cui all'art. 2359, comma 1, c.c., l'interesse della società distaccante possa coincidere nel comune interesse perseguito dal gruppo analogamente a quanto espressamente previsto dal Legislatore nell'ambito del contratto di rete.





CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO - ADEMPIMENTI

Il distacco,
non richiede
alcuna forma
contrattuale
scritta,
pretende,
però, specifici
adempimenti

- Il datore di lavoro che intende distaccare un proprio dipendente deve effettuare una comunicazione telematica ("unificato lav") entro cinque giorni dall'inizio del distacco, con la quale si certifica la trasformazione del rapporto di lavoro;
- Il datore di lavoro deve accertare la classificazione tariffaria INAIL del datore di lavoro distaccatario e, se differente dalla propria, provvedere all'apertura di una nuova voce tariffaria per la corretta assicurazione del dipendente "trasferito";
- Sia il datore di lavoro distaccante che il distaccatario devono provvedere alle opportune annotazioni nei rispettivi Libri Unico;
- Il datore di lavoro distaccatario deve acquisire nella propria organizzazione (e nella propria documentazione) della sicurezza sul lavoro il dipendente distaccato.

I suddetti adempimenti assumono un carattere sostanziale



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

SCHEDA

Distacco con mutamento di mansioni	Il distacco deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato.
Distacco verso attività produttiva lontana più di 50 KM	Il distacco può avvenire solo per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive.
Comunicazione	Anche l'eventuale distacco (variazione/cessazione) deve essere comunicato entro 5 giorni dall'evento
Libro Unico del Lavoro	I dati anagrafici dei lavoratori in distacco devono essere indicati nel libro unico del Lavoro, tenuto dal datore di lavoro che li utilizza, salvo l'obbligo di registrazione da parte dell'effettivo datore di lavoro.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

IL DISTACCO IN AMBITO COMUNITARIO

diritto alla libera
circolazione dei servizi

istanze sociali di tutela
del lavoratore chiamato
a svolgere la propria
attività lavorativa
all'estero in distacco

D. Lgs. n. 136/2016 in materia di distacco transnazionale di lavoratori, in attuazione della Direttiva 2014/67/UE, ha introdotto nel nostro ordinamento specifiche misure volte a prevenire e contrastare le fattispecie di distacco non autentico, poste in essere da imprese stabilite in un altro Stato membro o in un Paese extraUE.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CONDIZIONI PER IL DISTACCO

- Ø il lavoratore non deve essere distaccato per sostituire un altro lavoratore il cui distacco abbia già raggiunto il limite massimo di 24 mesi;
- Ø il datore di lavoro deve svolgere abitualmente l'attività nello Stato di invio;
- Ø durante il distacco, tra lavoratore distaccato e datore di lavoro distaccante deve perdurare il rapporto di lavoro e la prestazione dovrà essere resa per conto del distaccante.
- Il datore di lavoro può effettuare l'assunzione di un lavoratore con la prospettiva di distaccarlo in un altro Stato membro a condizione che il lavoratore sia già stato soggetto alla legislazione dello Stato in cui il datore di lavoro ha la propria sede. Secondo la circolare INPS n. 83/2010, tale requisito si perfeziona con l'iscrizione di almeno un mese al regime assicurativo e previdenziale.
- **La durata massima del distacco, è di 24 mesi.**



Regolamento CE
883/2004

L'accordo in materia di sicurezza sociale tra RSM e R.I. del 1974 così come modificato nel 1991 fissa il limite a 36 mesi



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

ADEMPIMENTI INPS E INAIL

RSM
I/SMAR

Il datore di lavoro italiano che intende inviare in distacco un proprio lavoratore, dovrà richiedere all'INPS l'emissione del mod. A1 (www.inps.it) che dovrà essere consegnato al lavoratore prima dell'inizio del distacco stesso. Il mod. A1 certifica l'assoggettamento previdenziale del lavoratore al Paese di origine. Per questo motivo ne costituisce il presupposto primo del distacco.

All'INAIL va richiesto il mod. PD DA1 che, pur non essendo obbligatorio, è consigliabile predisporre per il lavoratore in distacco nell'ambito della Comunità Europea. La finalità è la copertura assicurativa in caso di infortunio o malattia professionale. Va segnalato che, se il rapporto di lavoro che il lavoratore distaccato andrà a svolgere presso il distaccatario dovesse comportare un rischio infortunistico diverso da quello per il quale il datore di lavoro distaccante è assicurato presso l'INAIL, dovrà essere aperta una specifica posizione assicurativa presso l'Istituto che tenga conto del differente rischio



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO COMUNITARIO (C.D. POSTING)

Il concetto di distacco comunitario (c.d. posting) è differente dall'istituto tipizzato nell'ordinamento italiano dal D.lgs 10 settembre 2003 n. 276, essendovi ricomprese tutte le assegnazioni transnazionali caratterizzate dal **mantenimento del rapporto di lavoro tra il lavoratore distaccato e l'impresa distaccante e dal requisito della temporaneità.**

Vi rientrano
quindi:

- Il distacco di personale compreso quello realizzato nell'ambito di gruppi multinazionali, di imprese collegate o in rete;
- La somministrazione di lavoro da parte di agenzie estere;
- Contratto commerciale di prestazioni di opera o di servizio.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO COMUNITARIO (C.D. POSTING)

INL Linee guida per l'attività ispettiva

.....La locuzione "prestazione di servizi" risulta, quindi, molto ampia e nella sua accezione rientrano diverse tipologie contrattuali disciplinate nel nostro ordinamento, tra le quali la filiera di appalti e subappalti di opera e di servizi e la somministrazione di lavoro; in essa sono inoltre da ricomprendere ulteriori attività di prestazioni servizi tra imprese stabilite in diversi Paesi (ad es. varie forme di joint venture, consorzi ed ATI che in sostanza si configurano quali fattispecie di subappalto, contratti di rete, accordi atipici, ect.).



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO COMUNITARIO (C.D. POSTING)

INL Linee guida per l'attività ispettiva

I lavoratori che non sono da considerarsi in distacco

Non tutti i lavoratori presenti nel territorio di uno Stato membro diverso dallo Stato di stabilimento (in cui lavorano regolarmente) sono da considerarsi lavoratori distaccati ai sensi della disciplina in esame.

In particolare, i lavoratori che sono inviati a lavorare in un altro Stato membro ma non a fornire una prestazione transnazionale di servizi, non sono lavoratori distaccati (ad es. i lavoratori che partecipano a conferenze, riunioni, manifestazioni, etc., senza fornire un servizio a nessuna persona o impresa; con riferimento alle fiere si richiama quanto evidenziato nella nota INL del 5 giugno 2017).....

Si precisa che il lavoratore autonomo, pur provvisto di Modello A1, non rientra nella nozione di lavoratore distaccato. In questo caso, infatti, il modello A1 viene fornito ai soli fini previdenziali.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

STRUMENTI PER CONTRASTARE DISTACCHI NON GENUINI

Nel contrastare tali costruzioni, il decreto, oltre ad offrire agli ispettori una serie **di indicatori volti ad individuare i distacchi non genuini**, consente alle autorità ispettive di identificarne di nuovi, definibili sulla base della fattispecie concreta oggetto di verifica.



gli ispettori potranno, quindi, valutare la bontà del distacco in base alle attività svolte dalla distaccataria e quelle del distaccato al fine di verificare che la distaccante eserciti effettivamente attività diverse dalla mera gestione e amministrazione del personale dipendente

VERIFICHE: ATTIVITÀ SVOLTE DALLA DISTACCATARIA

Art. 3 D.lgs. 136/2016 Autenticità del distacco

- a. il luogo in cui l'impresa ha la propria sede legale ed amministrativa, i propri uffici, reparti o unità produttive;
- b. il luogo in cui l'impresa è registrata alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura o, ove sia richiesto in ragione dell'attività svolta, ad un albo professionale;
- c. il luogo in cui i lavoratori sono assunti e quello da cui sono distaccati;
- d. la disciplina applicabile ai contratti conclusi dall'impresa distaccante con i suoi clienti e con i suoi lavoratori;
- e. il luogo in cui l'impresa esercita la propria attività economica principale ed in cui risulta occupato il suo personale amministrativo;
- f. il numero dei contratti eseguiti o l'ammontare del fatturato realizzato dall'impresa nello Stato membro di stabilimento, tenendo conto della specificità delle piccole e medie imprese e di quelle di nuova costituzione;
- g. ogni altro elemento utile alla valutazione complessiva.

VERIFICHE: ATTIVITÀ DEL DISTACCATO

Art. 3 D.lgs. 136/2016 Autenticità del distacco

Gli ispettori dovranno valutare anche i seguenti elementi:

- a. il contenuto, la natura e le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa e la retribuzione del lavoratore;
- b. la circostanza che il lavoratore eserciti abitualmente, ai sensi del regolamento (CE) n. 593/2008, la propria attività nello Stato membro da cui è stato distaccato;
- c. la temporaneità dell'attività lavorativa svolta in Italia;
- d. la data di inizio del distacco;
- e. la circostanza che il lavoratore sia tornato o si preveda che torni a prestare la sua attività nello Stato membro da cui è stato distaccato;
- f. la circostanza che il datore di lavoro che distacca il lavoratore provveda alle spese di viaggio, vitto o alloggio e le modalità di pagamento o rimborso;
- g. eventuali periodi precedenti in cui la medesima attività è stata svolta dallo stesso o da un altro lavoratore distaccato;
- h. l'esistenza del certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile;
- i. ogni altro elemento utile alla valutazione complessiva

Condizioni di lavoro e di occupazione Art. 2 e 4 D.lgs. 136/2016

Con esclusione
dei contratti
aziendali

Ai lavoratori distaccati si applicano, durante il periodo del distacco, se più favorevoli, le medesime condizioni di lavoro e di occupazione previste in Italia da disposizioni normative e contratti collettivi di cui all'articolo 51 del D.Lgs. 81/2015, per i lavoratori che effettuano prestazioni lavorative subordinate analoghe nel luogo in cui si svolge il distacco, nelle seguenti materie:

- periodi massimi di lavoro e minimi di riposo;
- durata minima delle ferie annuali retribuite;
- tariffe minime salariali, comprese le tariffe maggiorate per lavoro straordinario;
- salute, sicurezza e igiene sui luoghi di lavoro;
- non discriminazione tra uomo e donna;
- condizioni di cessione temporanea di lavoratori da parte delle agenzie di somministrazione.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Condizioni di lavoro e di occupazione

Art. 2 e 4 D.lgs. 136/2016

La finalità perseguita dalla norma è quella di garantire una sostanziale equiparazione delle somme erogate a titolo di retribuzione ai lavoratori distaccati rispetto a quelle corrisposte ai lavoratori abitualmente impiegati in Italia, sulla base di quanto stabilito dalla contrattazione collettiva applicabile.

Di conseguenza non è necessaria una perfetta corrispondenza delle varie voci retributive, atteso che la sostanziale equiparazione di trattamento salariale può essere realizzata considerando anche gli importi corrisposti a titolo di indennità (quali ad es. l'indennità di distacco) che, unitamente alle voci retributive, assicurano il rispetto dei principi costituzionali di sufficienza e proporzionalità della retribuzione; andrà invece escluso dal computo il rimborso delle spese effettivamente sostenute a causa del distacco, come le spese di viaggio, vitto e alloggio.

Convenzione
fra casse edili
Italia-RSM
4/4/2017



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



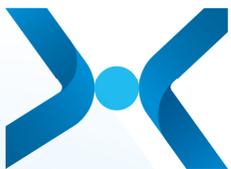
Republic of San Marino
Official Business Gate

Condizioni di lavoro e di occupazione Art. 4 bis D.lgs. 136/2016

DISTACCO DI
LUNGA
DURATA

Se la durata effettiva di un distacco supera dodici mesi ai lavoratori distaccati si applicano, se più favorevoli, tutte le condizioni di lavoro e di occupazione previste in Italia da disposizioni normative e dai contratti collettivi nazionali e territoriali stipulati da organizzazioni dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, ad eccezione di quelle concernenti:

- a) le procedure e le condizioni per la conclusione e la cessazione del contratto di lavoro;
- b) le clausole di non concorrenza;
- c) la previdenza integrativa di categoria.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

Obblighi Amministrativi art. 10 D.Lgs.136/2016 LA COMUNICAZIONE PREVENTIVA

Direttiva Europea 2014/67/EU



OBBLIGO
COMUNICATIVO



recepita dall'Italia con il Decreto Legislativo 17
luglio 2016, n. 136

Obblighi Amministrativi art. 10 D.Lgs.136/2016 LA COMUNICAZIONE PREVENTIVA

MEDESIMO
ADEMPIMENTO PER
DISTACCHI ITALIA/RSM
Procedura LABOR

Il D.M. n. 170 del 6 agosto 2021 prevede che:

- la comunicazione deve essere trasmessa, in via telematica, tramite il modello **UNI_DISTACCO_UE** entro le ore 24.00 del giorno precedente l'inizio del periodo di distacco. Tale comunicazione può essere annullata entro le ore 24 del giorno di inizio del periodo di distacco. Inoltre, ogni variazione successiva della comunicazione deve essere trasmessa entro 5 giorni dal verificarsi dell'evento modificativo;
- la variazione della data di inizio del distacco deve essere comunicata entro le ore 24.00 del giorno precedente l'inizio del distacco;
- la notifica motivata per i distacchi di lunga durata deve essere trasmessa entro 5 giorni dal superamento dei 12 mesi della durata del distacco.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

NOMINA DEI REFERENTI

L'impresa distaccante deve nominare, per tutto il periodo del distacco, 2 referenti:

- 1. un **referente, elettivamente domiciliato in Italia**, incaricato di inviare e ricevere atti e documenti. In difetto, la sede dell'impresa distaccante si considererà il luogo dove ha sede legale o risiede il destinatario della prestazione di servizi.
- 2. un **referente con poteri di rappresentanza** per tenere i rapporti con le parti sociali interessate a promuovere la negoziazione collettiva di secondo livello con obbligo di rendersi disponibile in caso di richiesta motivata delle parti sociali.

In caso di violazione degli obblighi di nomina dei referenti viene prevista, in capo al distaccante, una sanzione amministrativa che va da 2.000 a 6.000 euro.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI

L'impresa distaccante è obbligata a conservare per tutto il periodo del distacco e per i successivi 2 anni dalla sua cessazione, i seguenti documenti (art. 10, comma 3, del decreto legislativo n. 136/2016):

- - il **contratto di lavoro** o qualsiasi altro documento equipollente,
- - i prospetti paga,
- - i prospetti che indicano l'inizio, la fine e la durata dell'orario di lavoro giornaliero,
- - la documentazione comprovante il **pagamento delle retribuzioni** o i documenti equivalenti,
- - la comunicazione pubblica di instaurazione del rapporto di lavoro o documentazione equivalente
- - il certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile. (mod. A1 o I/SMAR)

INL circ.
1/2023
=
richiesta
mod.A1
inoltrata

Della prescritta documentazione l'impresa distaccante dovrà predisporre copia anche in lingua italiana. In caso di mancata tenuta della documentazione suindicata, la distaccante sarà punita con una sanzione amministrativa da 500 a 3.000 euro per ogni lavoratore interessato; fino ad un massimo di 150.000 euro.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO DA UNO STATO TERZO

D.LGS. 136/2016	SCHEDA
Art. 3 Autenticità del distacco	<ul style="list-style-type: none">- verificare i requisiti dell'impresa distaccante- verificare i requisiti del lavoratore distaccato
Art. 4 e 4bis Condizioni di lavoro	Controllare la sostanziale equiparazione delle somme erogate a titolo di retribuzione ai lavoratori distaccati rispetto a quelle corrisposte ai lavoratori abitualmente impiegati in Italia, sulla base di quanto stabilito dalla contrattazione collettiva nazionale, territoriali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale
Art. 5 Difesa dei diritti	i lavoratori distaccati che prestano o hanno prestato attività lavorativa in Italia possono far valere i diritti di cui all'articolo 4 in sede amministrativa e giudiziale.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DISTACCO DA UNO STATO TERZO

D.LGS. 136/2016	SCHEDA
Art. 10 Obblighi amministrativi	<ul style="list-style-type: none">- UNI_DISTACCO_UE- conservazione dei documenti fino a 2 anni dalla cessazione del distacco- designare referente/i
Art. 11 Ispezioni	L'Ispettorato nazionale del lavoro pianifica ed effettua accertamenti ispettivi volti a verificare l'osservanza delle disposizioni del presente decreto, nel rispetto del principio di proporzionalità e non discriminazione e secondo le disposizioni vigenti in materia di cooperazione amministrativa con gli altri Stati membri dell'Unione europea.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

SANZIONI - SCHEDA DI SINTESI

In presenza di un distacco non autentico trovano applicazione sanzioni operanti tanto nei confronti della distaccante **quanto del soggetto che ha utilizzato la prestazione**, mentre il lavoratore è considerato a tutti gli effetti **alle dipendenze del soggetto utilizzatore**.

- La violazione degli **obblighi di comunicazione** di cui all'articolo 10, comma 1, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 150 a 500 euro, per ogni lavoratore interessato.
- La violazione degli obblighi di cui all'articolo 10, comma 3, lettera a), - **mancata conservazione fino ai due anni successivi alla cessazione della documentazione** - è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 500 a 3.000 euro per ogni lavoratore interessato.
- La violazione degli obblighi di cui all'articolo 10, commi 3, lettera b), e 4, - **mancata designazione di un referente** - è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 6.000 euro.
- In ogni caso, le sanzioni di cui ai commi 1. e 2. non possono essere superiori a 150.000 euro.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

DUBBI

- Permangono tuttavia i dubbi, per gli operatori del settore, circa l'**ambito di applicazione soggettivo** del trattamento sanzionatorio connesso alle violazioni dei nuovi standard di compliance.
- Nell'estendere gli obblighi di comunicazione predetti alle imprese extra-UE, l'art. 1, comma 5 del D. Lgs. n. 136/2016 nulla ha previsto circa la sanzionabilità delle stesse per i casi di omessa presentazione della comunicazione di distacco transazionale.
- Una lettura rigorosa della norma appena citata, pertanto, potrebbe condurre ad escludere l'operatività dell'impianto sanzionatorio previsto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 136/2016 per le violazioni commesse dalle imprese extra-UE.



CHAMBER OF COMMERCE
ECONOMIC DEVELOPMENT AGENCY
S A N M A R I N O



Republic of San Marino
Official Business Gate

• GRAZIE DELL'ATTENZIONE

- Cinzia Brunazzo
- Commercialista in Rimini
- Direttore scientifico Gruppo ODCEC Area lavoro
- c.brunazzo@studiogabellini.it
- www.studiogabellini.it