



CREAZIONE DI UN'IMPRESA NEI PAESI AMA

**Aspetti contabili, fiscali,
giuridici e ruolo del
professionista.**

Dott. Federico Broglia

BLuStudio

Broglia-Longoni
Dottori Commercialisti



La costituzione di una società: tipologie

SOCIETA' DI PERSONE



Società semplice (S.s.): può essere adottata esclusivamente per attività economiche di natura non commerciale.

Società in nome collettivo (S.n.c.): adottata quando due o più persone vogliono svolgere un'attività commerciale, in condizioni paritarie, e senza alcuna limitazione di responsabilità.

Società in accomandita semplice (S.a.s.): caratterizzata da due tipologie di soci accomandanti - responsabili per le obbligazioni societarie limitatamente alle quote conferite - accomandatari - rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e sono gli unici che amministrano la società.



La costituzione di una società: tipologie

SOCIETÀ DI CAPITALI



Società a responsabilità limitata (S.r.l.): risponde per le obbligazioni sociali soltanto con il suo patrimonio. Dopo la riforma societaria del 2003 ha diverse caratteristiche simili alle società personalistiche, e solo in limitata parte riprende le norme della SpA.

Società per Azioni (S.p.A.): modello base di società di capitali; limitazione della responsabilità in capo ai soci nel limite del capitale sociale sottoscritto e capitale suddiviso in azioni. Normativa che tutela la pluralità di interessi coinvolti.

Società in accomandita per Azioni (S.a.p.A.): è la «cugina» della S.a.s. nelle società di capitali, utilizzata soltanto in alcune costruzioni societarie a motivo della sua particolare configurazione.

Le più comuni forme giuridiche adottate dalle imprese partecipate da soggetti esteri

SRL**SPA**

STRUTTURE
LEGGERE E
COSTI
CONTENUTI



STATUTO
FLESSIBILE E
FORMALITA'
RIDOTTE



CIRCOLAZIONE
DELLE
PARTECIPAZ.NI
E SOCI DI
MINORANZA



DIMENSIONI
ELEVATE E
PLURALITA' DI
INTERESSI
COINVOLTI





Società a responsabilità limitata - S.R.L. (art. 2462 - 2483 C.C.)

Costituzione: si richiede un atto notarile, da depositare all'ufficio del Registro Imprese.

Capitale: capitale minimo 10.000 euro (25% versato in contanti prima della costituzione). Costituito da QUOTE.

Amministrazione: può essere affidata a una o più persone; se l'amministrazione è affidata a più persone è possibile dare vita a un consiglio di amministrazione ma non è obbligatorio. Normalmente affidata ai soci.

Collegio sindacale: scatta l'obbligatorietà oltre determinati parametri dimensionali. Possibilità di optare per il sindaco unico.

Aspetti fiscali: IRAP e IRES versate dalla società.



Società per azioni - S.P.A. (art. 2325 - 2451 C.C.)

Costituzione: si richiede un atto notarile, da depositare all'ufficio del Registro Imprese.

Capitale: capitale minimo 50.000 euro (25% versato in contanti prima della costituzione). Costituito da AZIONI.

Amministrazione: può essere affidata a una o più persone; se l'amministrazione è affidata a più persone esse costituiscono un consiglio di amministrazione. Sistemi dualistico e monistico introdotti dalla riforma del diritto societario del 2003.

Collegio sindacale: obbligatorio.

Aspetti fiscali: IRAP e IRES versate dalla società.



Una novità: la SRL a capitale ridotto

La SRL può essere costituita con un capitale inferiore a 10.000 euro e non inferiore a 1 euro. In questo caso devono essere rispettati alcuni vincoli:

- Il capitale deve essere versato esclusivamente in denaro (no conferimenti in natura).
- Il capitale deve essere versato per intero alla sottoscrizione dell'atto costitutivo.
- È necessario destinare almeno un quinto degli utili netti risultanti dal bilancio di ogni esercizio a riserva legale, e ciò fino a quando tale riserva, unitamente al capitale della società, non abbia raggiunto la soglia di 10.000 euro.
- E' comunque una SRL ordinaria (no SRL semplificata ex art. 2463-bis C.C.).



Incentivi alla creazione di imprese: la Start-up Innovativa (D.L. 179/2012 conv. L. 221/2102)

Società di capitali, le cui azioni o quote non sono quotate che ha quale oggetto sociale lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico.

Viene iscritta in una sezione speciale del Registro Imprese.

Deve possedere almeno uno dei seguenti requisiti **sostanziali**:

- Spese di ricerca e sviluppo devono essere uguali o superiori al 15% del maggior valore tra costo e valore totale della produzione.
- Almeno 1/3 dei propri dipendenti o collaboratori svolge o ha svolto dottorato di ricerca o laureato con 3 anni di attività di ricerca certificata; in alternativa 2/3 della forza lavoro con laurea magistrale.
- Titolare o depositaria di una privativa industriale relativa ad un'invenzione industriale, biotecnologica, ecc.

La Start-up Innovativa (segue)

Incentivi all'investimento in start-up innovative

Agevolazioni fiscali:
detrazione IRPEF (19%
della somma investita
dalla PF, per un importo
non superiore a 500.000
euro) o IRES (20% della
somma investita dalla
società, per un importo
non superiore a 1.800.000
euro) d'imposta.

Misure per la raccolta
del capitale di rischio
nelle start-up
innovative (portali *on
line* per la raccolta di
capitali -
crowdfunding).

Misure per incentivare
la costituzione da
parte di richiedenti
esteri (costituzione
del Comitato tecnico
Italia - Startup Visa).



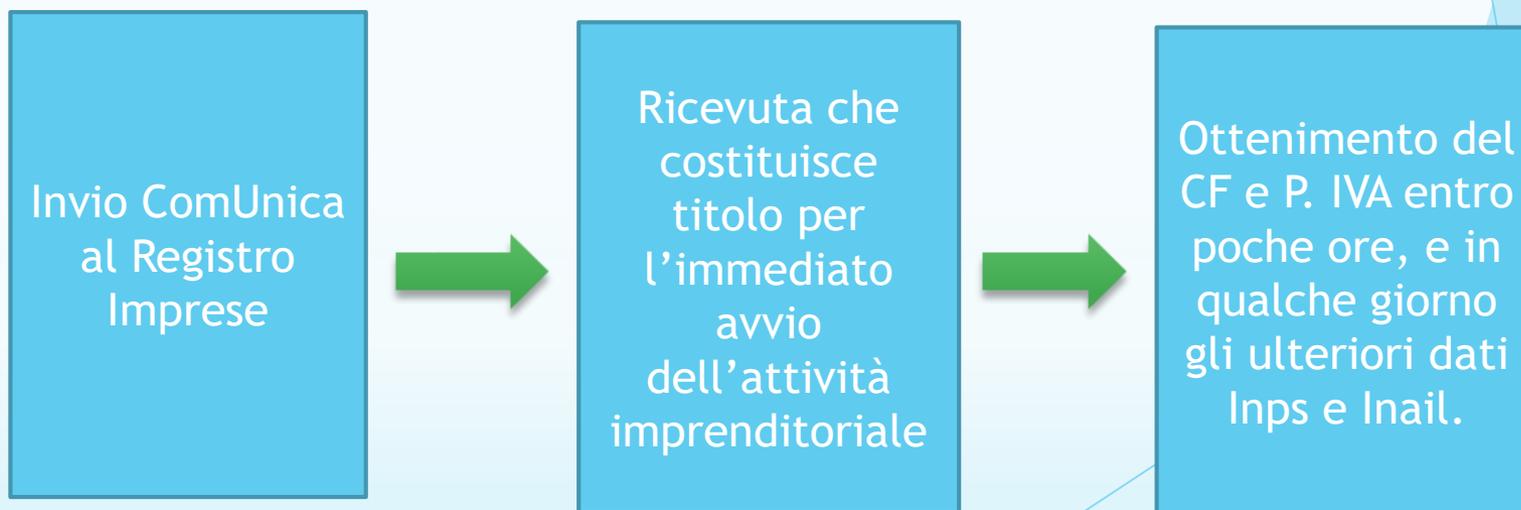
Semplificazioni: Impresa in un giorno

Impresa in un giorno è il servizio telematico nazionale, che mira a facilitare le comunicazioni tra imprese e PA. Vedere il sito web:

www.impresainungiorno.gov.it.

Dal 1° aprile 2010 con la Comunicazione Unica è infatti possibile aprire un'impresa direttamente via internet, inviando una singola comunicazione al Registro delle Imprese e a tutti gli altri enti interessati (Agenzia Entrate, Inps, Inail, SUAP).

Abolizione delle licenze o autorizzazioni preventive. Direttiva Servizi UE e network EU-GO (www.eugo.es; www.guichet-entreprises.fr).





La Branch - o Sede Secondaria - in Italia

- Non ha autonomia giuridica, ma risponde con il proprio patrimonio **insieme** alla Casa madre per le operazioni svolte.
- Ha un Fondo di dotazione (no Capitale Sociale) che può essere variato senza particolari formalità.
- Realizza un risultato economico, che poi confluisce analiticamente nella contabilità della Casa madre (libro giornale sezionale della Casa madre).
- Rappresenta la Casa madre nei confronti dei terzi.
- E' un autonomo soggetto tributario: concetto di Stabile Organizzazione (Permanent Establishment - PE) ex art. 5 Modello OCSE; si applica l'art. 162 TUIR ove più favorevole.
- E' iscritta al Registro Imprese e presenta le dichiarazioni fiscali, è soggetto passivo di imposta e tiene le scritture contabili in lingua italiana. E' soggetto alla normativa sul lavoro.
- Ai fini IVA concetto di «base fissa» di affari non perfettamente coincidente.



La Branch - o Sede Secondaria - in Italia (segue)

- Il Codice Civile: art. 2197 (sede secondaria con rappresentanza stabile); art. 2508 (società estere con sede secondaria in Italia); art. 2509 (tipi di società estere); art. 2509-bis (responsabilità in caso di inosservanza delle formalità). Il bilancio pubblicato è quello della Casa madre.
- Il concetto fiscale di PE è più ampio: non è necessario che vi sia la rappresentanza stabile della Casa madre.



Una sede di affari senza rappresentanza stabile non è soggetta alle norme del Codice Civile sopra indicate, ma è soggetta a tutte le norme fiscali in quanto Stabile Organizzazione (PE).

NB: la Branch è tassata **IRES** e **IRAP** come una società di capitali italiana.



La scelta tra Branch (Sede Secondaria) e Filiale

Branch

Unico soggetto GIURIDICO ed ECONOMICO con la Casa madre: **responsabilità solidale**.

Utile tassati in entrambi i Paesi: meccanismi per evitare doppia imposizione. Perdite dedotte immediatamente: **consolidato de facto**.

Risvolti fiscali: *vis attractiva* della PE; no applicazione Iva nei rapporti con la Casa madre (sent. CE 210/04). Si applica il TP.

Filiale

E' un soggetto giuridico separato: integrità del capitale sociale, organo amministrativo e di controllo. E' possibile avere **soci terzi**.

Utile tassati soltanto nel Paese di stabilimento. Perdite non immediatamente deducibili.

Pagamento di dividendi, interessi e royalties e applicazione Direttive UE. Si applica il TP. Adempimenti contabili meno complessi.



La apertura di una Filiale/Branch in Italia





I principali adempimenti societari e contabili

ADEMPIMENTI SOCIETARI	ADEMPIMENTI CONTABILI
<p>Libri sociali obbligatori: libro verbali assemblee, libro deliberazioni del CdA, libro verbali del Collegio sindacale.</p>	<p>Libri contabili obbligatori: libro giornale, libro degli inventari, registro beni ammortizzabili, registri IVA.</p>
<p>Approvazione del bilancio: entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; termine lungo entro 180 giorni. Normalmente assemblea ordinaria.</p>	<p>Tenuta della contabilità: tenuta delle scritture su libro giornale entro 60gg. Opzione contabilità semplificata non esercitabile per le società di capitali.</p>
<p>Organo di controllo obbligatorio nelle SRL se:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. redige bilancio consolidato 2. controlla società soggetta a revisione legale dei conti 3. supera due dei limiti di redazione del bil. abbreviato per due esercizi consecutivi 	<p>Tenuta delle registrazioni IVA: rispetto delle modalità e dei tempi previsti dalla legge di recepimento della Direttiva UE. Liquidazioni IVA mensili, o trimestrali per opzione se volume di affari < 400.000 euro (attività di servizi) o 700.000 euro (altre attività). Versamento entro il 16 del mese successivo, o del secondo mese successivo per i trimestrali.</p>
<p>Limiti bilancio abbreviato (euro):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. totale attivo > 4.400.000 2. totale ricavi > 8.800.000 3. media dipendenti occupati >50 	<p>Gestione delle Ritenute di acconto e dei contributi: versamento entro il 16 del mese successivo a quello di competenza dei relativi redditi erogati.</p>



Il calendario fiscale attuale: principali adempimenti di una filiale/branch italiana

ADEMPIMENTO	SCADENZA
DICHIARAZIONE IVA	28 febbraio
CONSEGNA CERTIFICAZIONI AI SOGGETTI SOSTITUITI E INVIO TELEMATICO	28 febbraio/7 marzo
«SPESOMETRO»	10/20 aprile
VERSAMENTI DA LIQUIDAZIONI IVA, RITENUTE E CONTRIBUTI	16 del mese succ. (del 2° mese per trim.li)
ELENCHI INTRASTAT (mensili e trimestrali)	25 del mese succ.
VERSAMENTO IMPOSTE IRES E IRAP - SALDO	16 giugno (mobile)
VERSAMENTO IMPOSTE IRES E IRAP - 1° ACCONTO	16 giugno (mobile)
VERSAMENTO IMPOSTE IRES E IRAP - 2° ACCONTO	30 novembre
DICHIARAZIONE SOSTITUTI DI IMPOSTA (MOD. 770)	31 luglio
DICHIARAZIONI IRES (MOD. UNICO) ED IRAP	30 settembre
VERSAMENTO ACCONTO IVA	27 dicembre



Direttiva «madre-figlia» n. 90/435/CEE

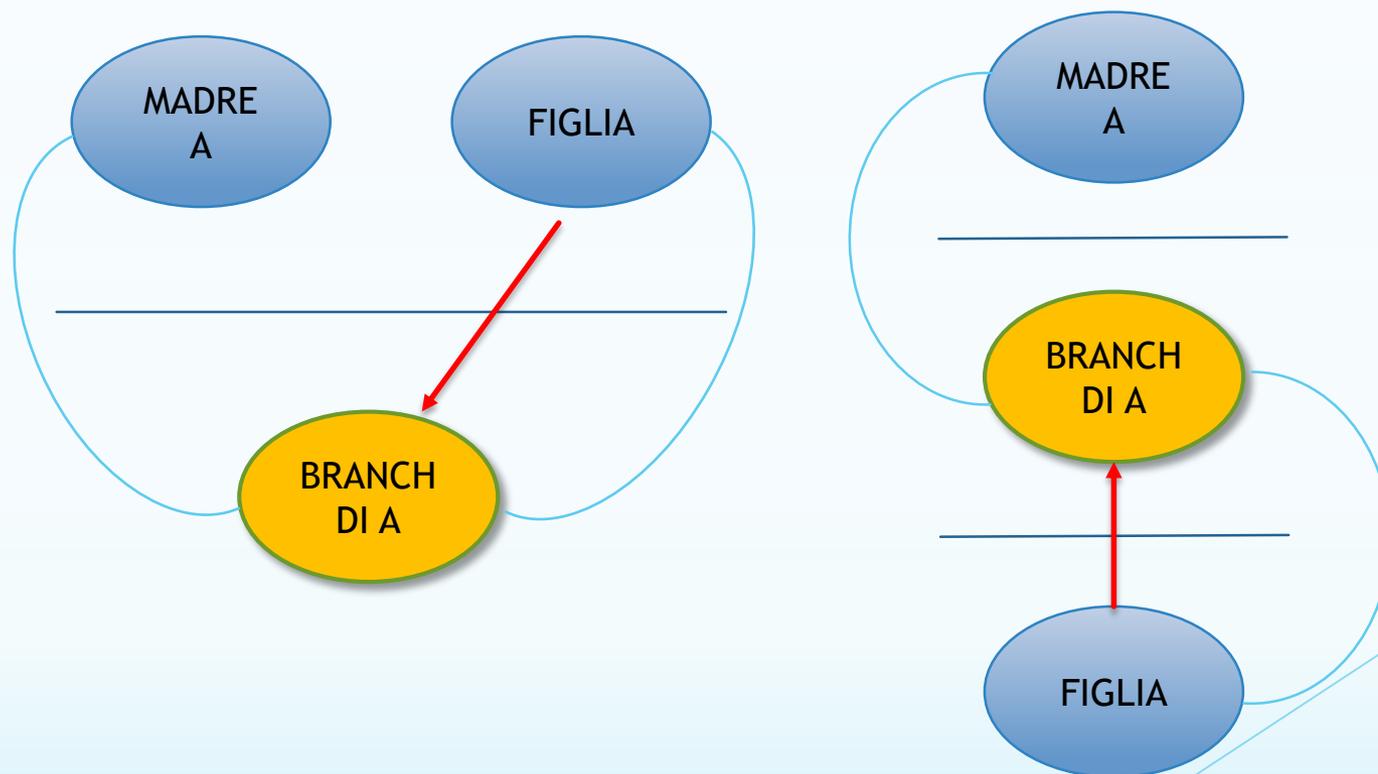
- Si applica alla tassazione degli utili prodotti dalle società partecipate da società stabilite in uno Stato membro diverso. Tali società devono avere una delle forme giuridiche elencate nella Direttiva.
- Le società interessate devono avere il domicilio fiscale, ai sensi delle Convenzioni, nello Stato membro di stabilimento, ed essere assoggettate senza possibilità di esenzione alle imposte sulle società elencate nella Direttiva.
- La percentuale minima di partecipazione al capitale della società figlia **è scesa al 10%** dal 1° gennaio 2009.

COSA PREVEDE:

- 1) Lo Stato della società madre **esenta da tassazione** gli utili provenienti dalla figlia, o accorda la deduzione delle imposte pagate dalla figlia nel proprio Stato.
- 2) Lo Stato della figlia **esenta da ritenuta** i dividendi in uscita.

Direttiva «madre-figlia» n. 90/435/CEE (segue)

Le modifiche introdotte dalla Dir. 2003/123/CE: inclusione delle partecipazioni detenute tramite Stabili Organizzazioni





Direttiva «interessi-royalties» n. 2003/49/CEE

- Nasce per l'eliminazione della doppia imposizione sulle transazioni tra società partecipate residenti in diversi Paesi membri. Tali società devono avere una delle forme giuridiche elencate nella Direttiva.
- Le società interessate devono avere il domicilio fiscale ai sensi delle Convenzioni nello Stato membro di stabilimento, ed essere assoggettate senza possibilità di esenzione alle imposte sulle società elencate nella Direttiva. La società ricevente deve essere il beneficiario effettivo ai sensi delle Convenzioni.
- Le società interessate devono essere legate da una percentuale di partecipazione **non inferiore al 25%** del capitale, o devono essere controllate da una terza società nella medesima percentuale. La Direttiva si applica anche alle Stabili Organizzazioni quali soggetti pagatori o beneficiari dei pagamenti in questione.



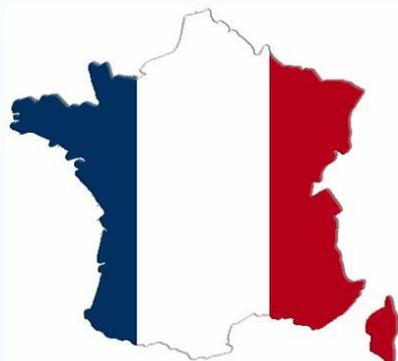
Direttiva «interessi-royalties» n. 2003/49/CEE (segue)

COSA PREVEDE:

- 1) Lo Stato della società beneficiario effettivo è l'unico Stato autorizzato a tassare i proventi derivanti da pagamenti di interessi e royalties, come definiti nella Direttiva.
- 2) Lo Stato della società consociata che eroga gli interessi o le royalties **esenta da ritenuta** i pagamenti in uscita.

Esenzione transitoria per alcuni Paesi: la **Spagna** nel 2003 aveva lanciato un piano ambizioso di incremento della propria dotazione tecnologica, ed è stata autorizzata per ragioni di gettito a non applicare la Direttiva, solo relativamente alle **royalties** pagate da società spagnole, sino al 1° gennaio 2005 e con successivo periodo transitorio di 6 anni (ritenuta autorizzata max 10%).

Il regime della PEX: un confronto tra due Paesi - la norma interna



- Art. 145 e 216 del «Code Général des impôts» la società «mere» - che detiene almeno il 5% del capitale della figlia - detassa i dividendi in entrata con tassazione del 5% dei costi della gestione della partecipazione. Periodo di possesso minimo 2 anni.
- Art. 219 I a quinquies CGI: la cessione della partecipazione non è tassata nei limiti del 95% del suo ammontare. Periodo di possesso minimo 2 anni.

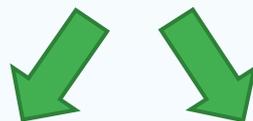


- Art. 89 TUIR: detassazione dei dividendi in entrata per soggetti IRES nei limiti del 95% del loro ammontare.
- Art. 87 TUIR: esenzione della plusvalenza da cessione della partecipazione nei limiti del 95% del suo ammontare. Periodo di possesso minimo 2 anni.



Il regime della PEX: un confronto tra due Paesi - gli effetti della Convenzione

- Art. 13 del testo del Trattato convenzionale per l'abolizione delle doppie imposizioni tra Italia e Francia: il luogo di tassazione delle plusvalenze è lo Stato membro di residenza del soggetto alienante, MA...
- Art. 8 del Protocollo: facoltà di tassare anche per lo Stato membro di residenza della partecipata ceduta, SE la percentuale di partecipazione è importante («substantielle»): è stabilita la soglia del 25% dei diritti agli utili



partecipazione < 25%
Tassazione stato della Residenza
Con la PEX → **doppia esenzione***

partecipazione > 25%
Tassazione stato della Fonte
secondo la norma interna:
no benefici PEX.



Consolidato nazionale e consolidato mondiale

- Consolidato NAZIONALE (artt. 117 e ss., TUIR): poteva essere esercitato da una impresa non residente, soltanto come controllante, a condizione che detenesse una PE nello Stato di residenza delle controllate nel cui patrimonio siano comprese le partecipazioni nella controllata. **Modifiche ad opera del D.Lgs. 147/2015 in vigore dal 7 ottobre 2015 ***. Effetti: inclusi redditi e perdite di tutte le attività esercitate in Italia.
- Consolidato MONDIALE (artt. 130 e ss., TUIR): opzione riservata alle società residenti, mediante la quale si includono nell'imponibile della consolidante utili e perdite dei soggetti non residenti controllati, rideterminati secondo le norme del TUIR. Requisiti soggettivi della controllante (quotata) o dei suoi soci. Effetti: integrale detassazione dei dividendi, non applicazione norme CFC. Necessità di interpello preventivo. Istituto quasi mai applicato.



Il Transfer Pricing - art. 110 c. 7 e 8 TUIR

- Principio del c.d. «*arms lenght principle*» per le transazioni tra imprese non residenti e legate da vincoli partecipativi di controllo.
- In Italia criterio del «valore normale» come obbligatorio se ne deriva un aumento del reddito (dichiarato). E' possibile utilizzarlo anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione delle procedure APA previste nelle Convenzioni.
- Le rettifiche fatte dall'Ufficio ai sensi del valore normale hanno automaticamente effetto anche per i periodi di imposta successivi.
- Obbligo di separata indicazione dei componenti positivi e negativi da TP in Dichiarazione. Possibilità di segnalazione del possesso della documentazione, redatta in modalità conforme ai criteri OCSE, **ai fini della non applicazione delle sanzioni tributarie.**

ITALIA - SPAGNA: cenni di confronto sulla tassazione delle attività economiche (società)



Imposta sul Reddito delle Società (IRES): aliquota nominale 27,5%

- Imposta Regionale sulle Attività produttive (IRAP): aliquota base 3,9%. Base imponibile ampia e parziale deducibilità da IRES.
- Imposta Municipale sugli Immobili (IMU): aliquota max 1,06% + TASI aliquota max 0,25%. Indeducibile IRES* e IRAP.

Impuesto sobre Sociedades (IS): aliquota nominale 30% *

- Impuesto sobre Actividades Económicas: si paga in ciascun comune dove si esercita una attività economica. Meccanismo di calcolo elaborato, deducibile da IS.
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles: aliquota max 1,1%.



Broglia-Longoni
Dottori Commercialisti

MILANO

Viale Emilio Caldara, 33

20122 - ITALIA

Tel. +39 02 54102434

Fax +39 02 54012300

f.broglia@blustudio.net