La stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette: peculiarità digitali e home office

Brescia, 30 ottobre 2026

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

S.O. ai fini imposte dirette

Art. 162 TUIR → art. 183 DLgs. 117/2026 (nuovo Testo unico)

Nuovo TU imposte sui redditi **DLgs. 19.6.2026 n. 117**: in vigore dal 4.7.2026, applicabile dall'1.1.2027. La S.O. confluisce nell'art. 183, struttura invariata e commi rinumerati.

Oggi: art. 162 TUIR	Dall'1.1.2027: art. 183	Contenuto
co. 1	co. 1	Definizione: sede fissa di affari
co. 2 lett. a)–f)	co. 2 lett. a)–f)	Elenco positivo (direzione, succursale, ufficio…)
co. 2 lett. f-bis)	**co. 2 lett. g)**	**Presenza economica significativa e continuativa**
co. 3	co. 3	Cantiere: durata oltre 3 mesi
co. 4	co. 4	Negative list
co. 4-bis	co. 5	Esclusioni solo se attività preparatoria o ausiliaria
co. 5	co. 6	Anti-frammentazione
co. 6 e 7	co. 7 e 8	Agente dipendente e agente indipendente
co. 7-bis	co. 9	Impresa «strettamente correlata»
co. 7-ter, 7-quater, 9-bis	co. 10, 11 e 15	Investment management exemption
co. 8 e 9	co. 13 e 14	Raccomandatari marittimi; controllo societario

Art. 187 (ex art. 169 TUIR): le norme del TU si applicano se più favorevoli anche in deroga alle convenzioni.
Novità 2026: DLgs. 148/2026 (art. 19), rendiconto della S.O. italiana con data certa dal periodo in corso al 31.12.2026.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

S.O. ai fini imposte dirette

Il testo: definizione, elenco positivo e cantiere

co. 1 – Definizione

«stabile organizzazione» designa una **sede fissa di affari** per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

Prassi: autonomia funzionale rispetto alla casa madre; elemento umano non essenziale; elemento materiale non sempre essenziale.

co. 3 – Cantiere

- Cantiere di costruzione, montaggio o installazione (e relative attività di supervisione): S.O. solo se la durata supera 3 mesi.
- **Le convenzioni conformi all'OCSE prevedono 12 mesi.**

co. 2 – «comprende in particolare»

- a) una sede di direzione
- b) una succursale
- c) un ufficio
- d) un'officina
- e) un laboratorio
- f) miniera, giacimento, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali
- **g) «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso»**
- *(ex lett. f-bis, introdotta dalla L. 205/2017)*

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

S.O. ai fini imposte dirette

Negative list, anti-frammentazione e S.O. personale

Negative list (co. 4-5)

- Non è S.O. la sede fissa usata solo per: deposito, esposizione o consegna di beni; trasformazione da parte di altra impresa; acquisto di beni o raccolta di informazioni; ogni altra attività; esercizio combinato.
- **Condizione (co. 5): attività di carattere preparatorio o ausiliario.**
- Magazzino «puro»: non è S.O. Grande magazzino con molti addetti alla logistica: è S.O.

Anti-frammentazione

- La negative list **non opera** se la stessa impresa, o una «strettamente correlata», svolge attività nello stesso luogo o in un altro luogo che è S.O.
- e l'attività combinata non è preparatoria o ausiliaria, con funzioni complementari di un complesso unitario di operazioni.
- **Strettamente correlata:** controllo, o oltre il 50% di partecipazione, voti o capitale.

S.O. personale (co. 7-8)

- **Agente dipendente:** agisce per l'impresa non residente e conclude abitualmente contratti (o opera per la loro conclusione senza modifiche sostanziali) in nome dell'impresa, su beni o servizi dell'impresa.
- **Agente indipendente:** non è S.O. se opera nell'ordinaria attività; non lo è chi lavora in via esclusiva o quasi per imprese correlate.
- Esclusioni: investment management (co. 10-11, 15) e raccomandatari marittimi (co. 13).

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

Definizione convenzionale

Art. 5 del Modello OCSE e aggiornamento 2025/2026

Art. 5 – Modello OCSE

- **Par. 1:** sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.
- **Par. 2:** esempi (direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio, miniera…).
- **Par. 3:** cantiere oltre 12 mesi.
- **Par. 4 e 4.1:** negative list preparatoria o ausiliaria; anti-frammentazione.
- **Par. 5-6:** agente dipendente e indipendente.
- **Par. 7:** la società controllata non è di per sé una S.O.

Aggiornamento 2025/2026

- Modello e Commentario consolidati pubblicati il 30.9.2026 (modifiche approvate il 18.11.2025).
- **Commentario art. 5, § 44.1-44.21:** home office come S.O.; valutazione caso per caso, fattore temporale e fattore funzionale.
- Nuovi § 170-203: attività di esplorazione e sfruttamento di risorse naturali.
- Osservazioni al criterio home office di Israele, Repubblica Ceca e Cile.

Raccordo con l'Italia: la lett. g) non esiste nel modello OCSE; il cantiere è 3 mesi in norma interna e 12 nelle convenzioni; le convenzioni prevalgono se più favorevoli (art. 187 DLgs. 117/2026). **MLI, artt. 12 ss.:** contrasto all'elusione artificiosa dello status di S.O.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

Ai fini IVA

Art. 11 Regolamento UE 282/2011

*«… qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un **grado sufficiente di permanenza** e una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici** atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie.»*

Profilo	Imposte dirette	IVA
Fonte	Art. 162 TUIR → art. 183 DLgs. 117/2026; art. 5 OCSE	Art. 11 Reg. UE 282/2011; nessuna definizione nazionale
Requisito	Sede fissa di affari	Struttura idonea e permanente, diversa dalla sede dell'attività
Elemento umano	Non essenziale	Imprescindibile insieme ai mezzi tecnici
Durata	Soglie specifiche (es. cantiere)	Permanenza sufficiente, senza termine fisso

Effetti: territorialità (art. 7-ter DPR 633/72) e debitore d'imposta; la P. IVA da sola non basta a integrare la S.O. (art. 11 par. 3 Reg.).

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione

Palese e occulta

S.O. palese (dichiarata)

- Presenza che integra i requisiti ed è rilevata fiscalmente.
- Iscrizione (sede secondaria con rappresentanza stabile, artt. 2197 e 2506 c.c.).
- Rendiconto economico e patrimoniale marcato, dichiarazione dei redditi e IRAP.
- Strumento di certezza preventiva: ruling internazionale (art. 31-ter DPR 600/73, trasfuso nell'art. 115 DLgs. 141/2026).

S.O. occulta (non dichiarata)

- Presenza che integra i requisiti ma non è dichiarata né registrata.
- Emerge in verifica (circ. GdF 1/2018, profili patologici; circ. 114153/2018, all. 2: presenza economica, frammentazione).
- Conseguenze: ricostruzione del reddito attribuibile alla S.O., omessa dichiarazione con profili sanzionatori anche penali.
- Onere della prova della S.O. materiale a carico dell'Ufficio.

Come nasce l'occulta: patologia (struttura artificiosa) · situazione che muta (cantiere oltre il termine: S.O. sin dall'inizio) · superficialità.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione

Materiale e personale

S.O. materiale

- Fondata sulla sede fissa di affari: luogo, fissità e svolgimento dell'attività per mezzo di essa.
- Casi tipici: sede di direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio, cantiere oltre 3 mesi.
- Cassazione: la sede fissa deve essere anche solo potenzialmente produttiva di reddito, ma talvolta rilevano altri criteri. Per i professionisti: Cass. 2286/2025 (base fissa).

S.O. personale

- Fondata sull'azione di un soggetto che agisce per conto dell'impresa estera.
- Agente dipendente che conclude abitualmente contratti, o ha un ruolo determinante nella loro conclusione.
- Agente monomandatario controllato dall'impresa estera: presunzione relativa di S.O.
- Esclusioni: agente indipendente, investment management, raccomandatari marittimi.

Terza via: la S.O. «virtuale» o digitale (lett. g): nessuna consistenza fisica, né sede né agente. Si veda la sezione successiva.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione digitale

Il concetto

Origine	BEPS Azione 1: il «nuovo nesso» della presenza economica significativa (ricavi, fattori digitali, base utenti). La lett. f-bis nasce dall'art. 88-bis del ddl bilancio 2018 («Misure fiscali per l'economia digitale») e confluisce nella lett. g) dell'art. 183.
Lettura 1	Norma di sistema: nuovo collegamento territoriale oltre presenza materiale e personale. Tesi della GdF (circ. 114153/2018).
Lettura 2	Norma antielusiva: contrasta chi nasconde la presenza fisica (Assonime circ. 15/2018 § 2.7.6; dossier Senato n. 560.2).
Limiti	**Le convenzioni conformi all'OCSE prevalgono**: Cass. pen. 33390/2023 (Italia-Malta) la ritiene in «insanabile contrasto». Come antielusiva potrebbe restare applicabile, ma l'assenza di presenza fisica nel digitale è spesso fisiologica. Art. 169 TUIR (dal 2027 art. 187 DLgs. 117/2026): la norma interna prevale sulla convenzione solo se più favorevole.
Sintesi	Impatto limitato: «portata più simbolica che sostanziale» (Galluccio, 25.6.2025).

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione digitale

Server, verifiche e strumenti alternativi

Server, sito web e data center

- Sito e server possono rientrare nella lett. g) se l'attività di raccolta e trasmissione dati è finalizzata alla vendita.
- Più dubbia la S.O. per la mera disponibilità di server o sito.
- Caso Google: S.O. materiale occulta contestata per server e data center.

Cosa cerca chi verifica

- Circ. GdF 114153/2018: presenza economica significativa e continuativa.
- Attività preparatorie e ausiliarie; frammentazione delle attività.
- S.O. personale: agenti e collaboratori sul territorio.

Lavoro da remoto

- Nuovo Commentario OCSE 2025 sull'home office: nessun automatismo, contano tempo lavorato e ragione commerciale.
- **Approfondimento nelle slide seguenti.**

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione digitale

Gli indicatori di rischio: la fonte è la circolare GdF

Dove si trovano

- **Circ. GdF 114153 del 13.4.2018**, Allegato 2, sezione «Modifiche alla nozione di stabile organizzazione» (art. 1, co. 1010, L. 205/2017):
- profili generali; presenza economica significativa e continuativa; attività preparatorie e ausiliarie; frammentazione; S.O. personale.
- **Circ. GdF 1/2018** (Manuale operativo): profili patologici della S.O.

Indici della S.O. occulta (circ. 1/2018)

- Personale italiano che partecipa alla conclusione dei contratti per conto dell'estero.
- Contratti che pongono la controparte in posizione subordinata; personale soggetto a direttive stringenti.
- Operatività diretta del soggetto estero tramite locali e personale italiani.
- Carte intestate o timbri solo del soggetto estero; carteggio che mostra una separazione artificiosa.

Fattori digitali (OCSE, BEPS Azione 1)

- Ricavi da transazioni a distanza nello Stato; numero di utenti attivi.
- Dominio locale, sito localizzato, pagamenti locali, contratti conclusi online, raccolta di dati.
- Opzione del rapporto 2015, non raccomandata come standard: da qui la lett. f-bis (oggi lett. g).

Attenzione alle checklist

- Le scale basso/medio/alto con soglie percentuali (ricavi, domini, CDN) sono schemi di sintesi.
- **Prima di usarle, riscontrare l'indicatore sul testo della circolare.**

Fonti: circ. GdF 114153/2018 (indice Allegato 2); circ. GdF 1/2018; OCSE, BEPS Azione 1 (sintesi 2015).

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione digitale

Vendita transfrontaliera o radicamento fiscale?

Situazione	Qualificazione	Base normativa
Vendite a clienti italiani senza elementi fisici o personali in Italia	Vendita transfrontaliera: nessuna S.O.	Art. 183 co. 4 DLgs. 117/2026 (ex art. 162 co. 4 TUIR): negative list, se attività preparatoria o ausiliaria
Sito localizzato e ricavi continuativi, nessun elemento fisico	Presenza economica significativa: lett. g) teoricamente applicabile, ma neutralizzata dalle convenzioni	Art. 183 co. 2 lett. g) (ex f-bis); Cass. pen. 33390/2023
Sito localizzato e server o CDN (server condivisi) nella disponibilità dell'impresa in Italia	S.O. materiale: rischio elevato, valutato in fatto (es. Netflix: oltre 350 server in uso esclusivo)	Art. 183 co. 1 (sede fissa); Commentario OCSE art. 5, § 122-131
Personale o agente in Italia con funzioni commerciali	S.O. personale: rischio elevato se conclude abitualmente i contratti o ha il ruolo principale	Art. 183 co. 7-8 (ex art. 162 co. 6-7 TUIR); art. 5 Modello OCSE
Società italiana correlata che opera per la casa madre estera	S.O. solo se la controllata perde autonomia ed è mero strumento della casa madre; onere della prova sull'Ufficio	Art. 183 TUIR nuovo TU; Cass. 992/2024 (da riscontrare)

Il confine non passa dagli indicatori digitali presi da soli, ma dagli elementi fisici o personali accertati in fatto.

Fonti: DLgs. 117/2026; Commentario OCSE art. 5; Cass. pen. 33390/2023; Cass. civ. 992/2024 (copia non ufficiale);

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione digitale

I casi di cronaca

Anno	Gruppo	Periodi	Profilo / contestazione	Esito
2025	Google Ireland	2015-2019	S.O. materiale occulta (server e infrastrutture); omessa dichiarazione dei redditi e delle ritenute sulle royalties	326 milioni (imposte, sanzioni, interessi); riqualificata come elusione/abuso del diritto; Procura chiede l'archiviazione
2026	Amazon	2019-luglio 2024	Perquisizioni della GdF il 12.2.2026: presunta S.O. occulta (Procura di Milano); servizi di vendita e logistica spostati a un'altra società lussemburghese da luglio 2024	In corso: i manager non risultano indagati; procedura di cooperazione rafforzata avviata nel 2025

Perimetro: solo vicende su periodi d'imposta successivi al 2017, cioè dopo l'introduzione della lett. f-bis) (L. 205/2017). Per Google il periodo 2015-2019 comprende anche gli anni 2018 e 2019.

Attenzione: contestazioni della Procura o dell'Ufficio e accordi transattivi, non accertamenti giudiziali definitivi. Dati tratti da fonti giornalistiche: verificare prima di citarli.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

Focus home office

Il nuovo Commentario OCSE (§ 44.1-44.21)

Cosa cambia

- **Eliminati i § 18-19 (2017):** disponibilità della casa, uso continuativo, attività core.
- **Nuovi § 44.1-44.21** (aggiornamento approvato il 18.11.2025): due fattori che si innestano sui requisiti generali della sede fissa.
- **«Home or other relevant place»:** abitazione, seconda casa, casa vacanza, casa di un parente o amico.
- Restano escluse l'attività intermittente o incidentale (§ 12 e 44.7) e quella preparatoria o ausiliaria (art. 5 par. 4).

1. Sede fissa di affari
Luogo con permanenza sufficiente, uso non intermittente

↓

2. Fattore temporale
Almeno il 50% del tempo lavorato in 12 mesi, nello Stato ospitante (§ 44.8) Prima condizione necessaria non sufficiente

↓

3. Fattore funzionale
Ragione commerciale che giustifica la presenza nello Stato (§ 44.11)

↓

Stabile organizzazione

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

Focus home office

La ragione commerciale e gli esempi A-E (§ 44.21)

Es.	Fatti	Tempo	Ragione comm.	S.O.
A	Casa in affitto per vacanza, lavoro da remoto per 3 mesi consecutivi	Sede non fissa	-	No
B	Casa propria, 1-2 giorni a settimana (30% del tempo)	Sotto il 50%	Non esaminata	No
C	Da casa per l'80%, con servizi ai clienti dello Stato in presenza	Sì	Sì	**Sì**
D	Da casa per il 60%, clienti serviti da remoto, visite trimestrali	Sì	No (visite incidentali)	No
E	Quasi sempre da casa, clienti con fuso orario diverso	Sì	Sì	**Sì**

Ragione commerciale (§ 44.17)

Incontri con clienti, nuova clientela, fornitori, interazione in tempo reale per fuso orario, competenze locali, servizi in presenza.

Non basta (§ 44.15-44.16, 44.18)

Lavoro da remoto pattuito per assumere il dipendente o per risparmiare costi d'ufficio; mera presenza di clienti o fuso orario diverso.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

Focus home office

Profili critici, posizioni degli Stati e cautele

Contratti e imprese individuali

- La clausola «meno del 50% da remoto» non basta: serve riscontro nei fatti (§ 44.9-44.10).
- Impresa individuale o consulente singolo: la sede fissa dove svolge la maggior parte dell'attività è la sua S.O. (§ 44.20).

Posizioni degli Stati

- Israele, Repubblica Ceca e Cile hanno posto riserve; l'India rifiuta i nuovi criteri.
- Italia: eliminata l'osservazione che richiamava la giurisprudenza nazionale su agenti e controllate (§ 181).

Lavoro full remote

- Il remoto pattuito per assumere il dipendente o per ridurre i costi d'ufficio non è, di per sé, ragione commerciale (§ 44.15-44.16).
- Il peso dei fatti prevale sul contratto.

Cautele operative

- Monitorare il tempo lavorato fuori dallo Stato su 12 mesi.
- Documentare la ragione commerciale e rivedere i contratti.
- Verificare il peso del Commentario aggiornato sulla convenzione applicabile.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti

La stabile organizzazione

Spunti operativi per il professionista

Cosa verificare
• Convenzione applicabile e art. 187 DLgs. 117/2026 (norme più favorevoli). • Sede fissa, persone, poteri negoziali e contratti conclusi in Italia. • Indipendenza degli agenti; attenzione ai monomandatari correlati. • Ruling internazionale (art. 31-ter DPR 600/73, ora art. 115 DLgs. 141/2026) per la certezza preventiva. • Home office e lavoro da remoto: tempo lavorato e ragione commerciale (OCSE 2025). • Rendiconto della S.O. con data certa dal periodo in corso al 31.12.2026.

STUDIO STEFANUTTO commercialisti