

Normativa e prassi

Regime della branch exemption: dall'Agenzia arrivano chiarimenti

Le precisazioni odierne riguardano la corretta compilazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap nel caso di esercizio dell'opzione con efficacia dal periodo d'imposta 2016



L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 4/E](#) del 15 gennaio 2018, fornisce alcune importanti precisazioni in materia di *branch exemption* con riferimento, in particolare, agli adempimenti dichiarativi conseguenti all'esercizio della relativa opzione a partire dal periodo d'imposta 2016.

Prima di esaminare i contenuti del documento di prassi, appare utile ricostruire sinteticamente la disciplina di riferimento.

Branch exemption

Con questa espressione si indica il regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni di imprese residenti ([articolo 168-ter](#), Tuir, introdotto dall'articolo 14, Dlgs 147/2015, *Decreto crescita e internazionalizzazione*).

In estrema sintesi, un'impresa residente in Italia può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero. L'opzione è irrevocabile ed è esercitata nel momento in cui viene costituita la stabile organizzazione, con effetto dallo stesso periodo d'imposta.

Le modalità applicative del regime sono state adottate con il [provvedimento 28 agosto 2017](#) (vedi "[Regime di branch exemption: le nuove disposizioni operative](#)") che, tra l'altro, ha fornito indicazioni anche rispetto agli adempimenti dichiarativi a cui è tenuta l'impresa residente che decide di esercitare l'opzione.

La risoluzione 4/E del 15 gennaio 2018

Il documento di prassi pubblicato oggi è stato sollecitato da un'istanza di interpello presentata da un'associazione di categoria per conto di alcune imprese.

I dubbi delle imprese

Le imprese interessate intendono aderire al regime dal periodo d'imposta 2016 e, a tal proposito, sottolineano che i modelli dichiarativi 2017 (relativi, quindi, al 2016), per certi aspetti non risultano allineati con quanto stabilito dal provvedimento dello scorso agosto.

Per questo motivo si sono rivolte all'Agenzia delle entrate per ottenere i necessari chiarimenti. In particolare, i dubbi sollevati riguardano la corretta compilazione dei modelli Redditi Sc e Irap.

Le risposte dell'Agenzia delle entrate

L'Amministrazione, innanzitutto, evidenzia che la mancata corrispondenza tra alcune indicazioni del provvedimento e i modelli dichiarativi è dovuta alla circostanza che i secondi sono stati approvati in un momento precedente rispetto al primo.

Alla luce di ciò, vengono forniti i seguenti chiarimenti per consentire la corretta compilazione dei modelli relativi al periodo d'imposta 2016.

Redditi SC 2017 - quadro RF

Secondo quanto previsto dal provvedimento, il reddito (o la perdita) della *branch* esente deve essere determinato apportando al risultato del rendiconto economico e patrimoniale le variazioni in aumento e in diminuzione relative alla singola *branch* e va indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa.

Su quest'ultimo aspetto, la risoluzione precisa che, diversamente da quanto attualmente previsto nelle istruzioni per la compilazione del quadro RF:

- il **primo modulo** del quadro deve essere compilato dal soggetto che presenta la dichiarazione, affinché l'impresa nel complesso (l'impresa residente in Italia complessivamente considerata, ossia la casa madre italiana unitamente alle sue stabili organizzazioni estere) calcoli il suo reddito
- i **successivi moduli** (o il quadro **FC** - *redditi dei soggetti controllati residenti o localizzati e delle stabili organizzazioni localizzate in stati o territori con regime fiscale privilegiato*) devono essere compilati per determinare il reddito delle singole stabili organizzazioni.

Inoltre:

- il reddito della *branch* deve essere sottratto dal reddito imponibile o sommato alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso
- la perdita della *branch* viene sommata al reddito imponibile o sottratta alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso.

Pertanto, la somma algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le singole *branch* deve essere riportata tra le variazioni in aumento (se negativa) o in diminuzione (se positiva), rispettivamente, nei righe **RF31** (codice 45) e **RF55** (codice 41).

Redditi SC 2017- quadro RS - prospetto Ace

In materia di Aiuto alla crescita economica, la risoluzione ricorda che il provvedimento regola l'applicazione della disciplina agevolativa rispetto alle stabili organizzazioni in regime di *branch exemption*.

Per la corretta compilazione del prospetto "*Deduzione per capitale investito proprio (Ace)*" contenuto nel quadro RS, l'Agenzia fornisce le seguenti indicazioni:

- nel prospetto del primo modulo del quadro RS, devono essere indicati i dati relativi esclusivamente alla casa madre
- a partire dal secondo modulo del quadro RS, il dichiarante deve riportare nel prospetto i dati della singola *branch* come individuata nel secondo modulo del quadro RF nel prospetto "*Esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti*"
- la numerazione dei moduli del quadro RF e del quadro RS deve corrispondere, quindi, alla medesima *branch*
- l'ammontare complessivo del rendimento nozionale relativo alle stabili organizzazioni non può essere superiore al rendimento nozionale relativo all'impresa nel complesso

- la parte di rendimento nozionale relativo alle stabili organizzazioni che eccede quello relativo all'impresa nel complesso viene imputato in proporzione al rendimento nozionale relativo a ogni singola stabile organizzazione, che viene conseguentemente ridotto
- a tal fine, nel prospetto Ace della singola *branch*, il rendimento nozionale spettante è indicato nel campo "*Rendimenti totali*", al netto della quota eccedente di competenza della *branch*
- quest'ultimo importo può essere utilizzato in abbattimento del reddito della singola stabile organizzazione, indicando l'ammontare deducibile nella determinazione del reddito tra le altre variazioni in diminuzione del quadro RF, rigo RF55, utilizzando il codice 99, fino a concorrenza del reddito della *branch*
- infine, l'eventuale eccedenza di rendimento nozionale deve essere riportata dalla medesima *branch* nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale, indicando l'ammontare spettante nel campo "*Eccedenza riportabile*".

Redditi SC 2017 - presenza in un paese estero di più stabili organizzazioni - rigo RF130

In relazione al caso in cui in uno stesso paese estero siano presenti più siti produttivi dell'impresa residente, ciascuno dei quali viene considerato, in base alla normativa dello Stato di localizzazione, un'autonoma stabile organizzazione, la risoluzione ricorda che il provvedimento, ai fini dell'applicazione del regime *branch exemption*, non prevede il riconoscimento di più stabili organizzazioni. Pertanto, per l'esercizio dell'opzione e la determinazione del reddito esente, si considera che all'estero vi sia un'unica stabile organizzazione (fatto salvo il caso in cui il singolo sito produttivo integri i presupposti applicativi della disciplina CFC - *Controlled Foreign Companies* - società controllate estere).

In tal caso:

- il codice di identificazione fiscale estero da riportare in dichiarazione (rigo **RF130** - colonna 2) può essere riferito a uno dei vari siti produttivi, a scelta del contribuente
- se il sito produttivo, il cui codice è stato selezionato come identificativo della stabile organizzazione esente, presenta i presupposti applicativi della disciplina CFC, l'impresa dovrà selezionare un diverso codice identificativo di altro sito produttivo per identificare la *branch* in esenzione.

Redditi SC 2017 - credito d'imposta estero - quadro CE

La disciplina *branch exemption* ([articolo 168-ter](#), comma 7, Tuir) prevede, in tema di *recapture* (ossia di partecipazione dei redditi realizzati dalla stabile organizzazione esente al reddito imponibile della casa madre fino a concorrenza delle perdite fiscali nette prodotte dalla *branch* nei cinque periodi d'imposta antecedenti all'esercizio dell'opzione), che dall'imposta dovuta si scomputino le eventuali eccedenze positive d'imposta estera riportabili in base alla normativa del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero ([articolo 165](#), comma 6, Tuir).

Sul punto, la risoluzione sottolinea la necessità di procedere al ricalcolo delle eccedenze di imposta nazionali ed estere separando, all'interno del medesimo paese, quelle attribuibili alle stabili organizzazioni esenti rispetto a quelle imputabili agli altri redditi esteri, compilando più moduli del quadro CE del modello di dichiarazione.

Modello Irap 2017

Gli ultimi dubbi sollevanti dalle imprese riguardano la compilazione del modello Irap. Per quanto concerne l'imposta regionale sulle attività produttive, il provvedimento prevede che il valore della produzione netta relativa alla *branch* esente (da scomputare

dal valore della produzione netta dell'impresa nel complesso) deve essere determinato in via analitica, partendo dal rendiconto economico e patrimoniale.

Rimarcato questo aspetto, la risoluzione fornisce i seguenti chiarimenti:

- la quota esente non deve essere indicata nel rigo *“Quota del valore della produzione realizzata all'estero”* (rigo riservato ai soggetti che determinano la quota del valore della produzione realizzata all'estero in base ai criteri forfetari previsti dall'[articolo 4](#), comma 2, Dlgs 446/1997, come richiamati dall'[articolo 12](#), comma 2)
- il valore della produzione netta relativa alla *branch* esente, essendo determinato in via analitica sulla base del rendiconto economico e patrimoniale, deve essere escluso dalla base imponibile Irap, indicandolo in uno dei campi presenti nei righi dove si riportano le *“altre variazioni”* (in aumento e in diminuzione), utilizzando il codice *“99”* (in questo caso non va compilata la sezione II del quadro IS, riservato ai soggetti che determinano la quota del valore della produzione realizzata all'estero secondo criteri forfetari).

Dichiarazione integrativa/sostitutiva

La risoluzione, inoltre, precisa che, per poter applicare i chiarimenti in essa contenuti, le imprese possono presentare una dichiarazione integrativa/sostitutiva entro il prossimo **29 gennaio 2018** (vale a dire entro 90 giorni dal 31 ottobre 2017, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap).

Regime sanzionatorio

Infine, alla luce delle oggettive condizioni di incertezza determinate dalle incoerenze tra i modelli dichiarativi 2017 e il provvedimento, la risoluzione esclude l'applicazione delle sanzioni nel caso in cui le dichiarazioni presentate dalle imprese non siano già conformi ai chiarimenti in essa contenuti.

r.fo.

pubblicato Lunedì 15 Gennaio 2018
