

RISOLUZIONE N. 4 /E



Direzione Centrale Normativa

ROMA , 15/01/2018

OGGETTO: Interpello Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Adempimenti dichiarativi relativi all'esercizio dell'opzione per il regime di branch exemption di cui all'articolo 168-ter del TUIR con riferimento al periodo d'imposta 2016, alla luce dei chiarimenti resi dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2017.

Con istanza d'interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente gli adempimenti dichiarativi per aderire al regime di *branch exemption* di cui all'articolo 168-ter del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) già dal periodo d'imposta 2016, è stato posto il seguente:

QUESITO

L'associazione di categoria ALFA fa presente che alcune imprese associate vogliono aderire al regime di *branch exemption* di cui all'articolo 168-ter del TUIR già dal periodo d'imposta 2016.

A tal fine, le stesse intendono conformarsi alle disposizioni attuative recate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2017 (in breve "provvedimento").

Nell'esercizio dell'opzione, le associate hanno riscontrato che i modelli dichiarativi, per alcuni aspetti, non sono allineati al contenuto del provvedimento e chiedono, pertanto, alcuni chiarimenti circa la modalità più corretta con cui procedere.

ALFA espone, quindi, i seguenti quesiti relativi agli adempimenti dichiarativi rispetto ai quali sussistono dubbi di adeguata compilazione.

1) Modello Redditi SC 2017

Le istruzioni al Modello Redditi 2017 prevedono che, in caso di adesione al regime di *branch exemption*, *“la società residente nel territorio dello Stato deve escludere dal risultato di bilancio gli utili e le perdite realizzati da tutte le stabili organizzazioni all'estero. La somma algebrica degli utili e delle perdite risultanti dai predetti rendiconti va riportata tra le variazioni in aumento (se negativa) o in diminuzione (se positiva) rispettivamente nei righi RF 31 (col codice 45) e RF 55 (col codice 41).Pertanto il primo modulo del presente quadro va compilato senza riportare le variazioni in aumento e in diminuzione dei risultati reddituali delle predette stabili organizzazioni, il cui reddito va separatamente indicato, a seconda dei casi, in ulteriori moduli del presente quadro oppure nel quadro FC”*

L'impostazione del modello sembra assumere che l'imponibile IRES dell'impresa nel suo complesso debba essere calcolato partendo dal risultato civilistico di bilancio, depurato degli utili e delle perdite conseguiti dalle singole stabili organizzazioni esenti.

Il provvedimento, al punto. 7.4, viceversa, precisa che ciascuna *branch* deve apportare al proprio rendiconto le variazioni in aumento o in diminuzione per determinare separatamente il proprio utile o la propria perdita esente, come se fosse una entità autonoma, e che l'impresa nel suo complesso, a sua volta, determina il proprio imponibile partendo dal risultato di bilancio complessivo, apportando le

ordinarie variazioni in aumento e in diminuzione e rettificando poi quest'ultimo importo per tener conto degli utili o delle perdite delle branch esenti.

Poiché le due modalità di calcolo, tuttavia, non portano sempre ad identici risultati, ALFA chiede come procedere.

2) Prospetto deduzione per capitale investito proprio (ACE) del quadro RS.

Nel quadro RS del Modello Redditi 2017, vanno evidenziate le informazioni richieste per il calcolo della deduzione ACE e per il monitoraggio del riporto e dell'utilizzo delle eccedenze pregresse.

Il punto 7.8 del provvedimento prevede che debba procedersi anche al calcolo dell'ACE riferibile a ciascuna stabile organizzazione per la quale si fruisca del regime di cui all'articolo 168-ter del TUIR, in modo da imputare la relativa deduzione al reddito esente della *branch*.

Poiché il modello e le relative istruzioni non fanno riferimento a questa eventualità, ALFA chiede come conformarsi al provvedimento.

3) Presenza in un Paese estero di stabili organizzazioni plurime

Può accadere che in un determinato Paese estero siano insediati più siti produttivi di una medesima impresa e che, *in loco*, tali siti vengano considerati, ai fini fiscali, come autonome stabili organizzazioni.

Il provvedimento, in linea generale, considera le stabili organizzazioni plurime in ciascun Paese alla stregua di un'unica stabile organizzazione, salvo il caso in cui la singola *branch* sia soggetta alla disciplina CFC.

Ciò posto, il rigo RF 130, colonna 2, prevede l'indicazione di un codice di identificazione fiscale della stabile organizzazione esente, anche in presenza di più *branch* riconosciute nel Paese di localizzazione.

ALFA chiede quale codice di identificazione fiscale estero, tra quelli riferiti ai diversi siti produttivi, debba essere riportato.

4) Credito di imposta estero

Il credito di imposta e le eccedenze di imposta estera e di imposta nazionale riportabili, di cui all'articolo 165 del TUIR, sono calcolate ordinariamente per singolo Paese.

In quest'ottica, ad esempio, in presenza di una perdita relativa ad una stabile organizzazione e di *royalties* provenienti da un medesimo Paese, il credito di imposta estero e le relative eccedenze sono stati quantificati sulla somma algebrica di queste componenti.

Ciò posto, il punto 4.5 del provvedimento attuativo prevede che, in caso di esercizio dell'opzione per la *branch exemption*, le eccedenze di imposta di cui all'articolo 165, comma 6, del TUIR, sono scomputabili dai redditi della stabile organizzazione esente che siano oggetto del meccanismo di *recapture*.

ALFA chiede se tale scomputo debba intendersi ammesso per le sole eccedenze di imposta maturate in precedenza in relazione ai risultati della stabile organizzazione e non agli altri redditi esteri.

5) Modello IRAP 2017

Il provvedimento, al paragrafo 13, stabilisce che il valore della produzione netta delle *branch* esenti da scomputare da quello riferibile all'impresa nel suo complesso è determinato in via analitica, ossia partendo dal rendiconto redatto ai sensi dell'articolo 152, comma 2, del TUIR e non con i criteri forfettari dell'articolo 4, comma 2 del d.lgs 15 dicembre 1997, n. 446.

Il modello di dichiarazione, tuttavia, si limita a contemplare la variazione in diminuzione riferibile al valore della produzione delle stabili organizzazioni estere

in un apposito rigo (IC 65) che richiama la sezione II del quadro IS, sezione in cui vengono riportati i dati assunti per la quantificazione della deduzione in caso di calcolo con i criteri forfettari.

ALFA chiede chiarimenti sulla corretta compilazione del modello dichiarativo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Riguardo al quesito sub 1), ALFA ritiene che, al fine di compilare il quadro RF in conformità al provvedimento, debba procedersi:

a) alla compilazione del primo modulo del quadro RF, relativo all'impresa nel suo complesso, apportando al risultato del conto economico complessivo le variazioni ordinariamente applicabili con l'aggiunta di quelle richieste per rendere esente l'imponibile delle stabili organizzazioni;

b) alla compilazione dei successivi moduli del quadro RF relativi alle singole stabili organizzazioni partendo dal risultato di ciascun rendiconto e apportando le rispettive variazioni in aumento e in diminuzione come se fossero entità autonome.

In merito al quesito sub 2), ALFA sostiene che il prospetto deduzione per capitale investito proprio (ACE) vada compilato utilizzando più moduli del quadro RS, in analogia con quanto avviene in relazione al quadro RF, come segue:

a. il modulo n.1 dovrà essere redatto per rappresentare le modalità di calcolo della deduzione ACE per l'impresa nel suo complesso;

b. i moduli successivi saranno utilizzati per ricostruire l'ACE riferibile a ciascuna stabile organizzazione, nello stesso ordine in cui le stabili organizzazioni sono riportate nei rispettivi moduli del quadro RF.

Rispetto al quesito sub 3), ALFA reputa che, quando le stabili organizzazioni plurime sono unificate ai fini dell'applicazione del regime di *branch exemption*, il codice di identificazione fiscale estero da riportare nel rigo RF 130 possa essere riferito, indifferentemente, ad uno dei vari siti produttivi, a scelta del contribuente.

Riguardo al quesito sub 4), a parere di ALFA, sono scomputabili le sole eccedenze di imposta maturate in precedenza in relazione ai risultati della stabile organizzazione e non agli altri redditi esteri.

In quest'ottica si rende necessario ricalcolare, già a partire dal 2016, le eccedenze di imposta nazionali (comprese quelle negative) ed estere separando, all'interno del medesimo Paese, quelle attribuibili alle stabili organizzazioni esenti rispetto a quelle imputabili agli altri redditi esteri.

ALFA propone, pertanto, di ammettere la possibilità di compilare più moduli del quadro CE al fine di rappresentare distintamente, per ciascun Paese, le eccedenze di imposta relative alle stabili organizzazioni esenti, da utilizzare in caso di attivazione del meccanismo di *recapture*, rispetto a quelle relative ai redditi esteri di diversa natura, fruibili dall'impresa nel suo complesso secondo le regole ordinarie dell'articolo 165 TUIR.

Rispetto al quesito sub 5), in materia di IRAP, ALFA propone:

a) di calcolare la variazione secondo i criteri forfettari, così come sarebbe avvenuto anche in assenza dell'opzione per la *branch exemption*, evidenziandola mediante la compilazione del quadro IS e del rigo IC 65;

b) di integrare questo importo, per ricondurlo all'ammontare della variazione effettivamente spettante in base al metodo analitico, mediante l'inserimento dell'eventuale differenza nel rigo IC 75 (come ulteriore deduzione).

In alternativa, ALFA ritiene che potrebbero essere adottate altre soluzioni tecniche (specie laddove la variazione calcolata analiticamente risulti inferiore a quella forfettaria), ossia:

1) indicare l'intera variazione in diminuzione spettante su base analitica direttamente nel rigo IC 75, senza compilare il rigo IC 65 e il quadro IS;

2) indicare l'intera variazione in diminuzione spettante su base analitica in una voce in diminuzione generica da iscrivere nel rigo IC 57 con codice 99, senza compilare, anche in questo caso, il rigo IC 65 e il quadro IS;

3) indicare l'intera variazione in diminuzione spettante su base analitica nel rigo IC 65, senza compilare il quadro IS. In quest'ultimo caso, occorrerebbe adeguare il software di controllo della dichiarazione per evitare che la mancata compilazione del quadro IS comporti la segnalazione di un "errore bloccante" tale da impedirne l'invio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il provvedimento del 28 agosto 2017 reca le modalità applicative del regime di *branch exemption* di cui all'articolo 168-ter del TUIR, fornendo indicazioni anche in ordine agli adempimenti dichiarativi a cui è tenuta l'impresa residente.

Come rilevato da ALFA, talune indicazioni contenute nel provvedimento non trovano perfetto riscontro nei modelli dichiarativi 2017, giacché tali modelli sono stati approvati in data anteriore rispetto alla pubblicazione dello stesso provvedimento.

Infatti, i modelli di dichiarazione "Redditi 2017-SC", "Redditi 2017-SP", "Redditi 2017-ENC", "Redditi 2017-PF" (di seguito "modelli Redditi 2017"), "IRAP 2017", con le relative istruzioni, sono stati approvati con diversi Provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 gennaio 2017 (modificati con successivi Provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate).

Al fine di consentire alle imprese residenti di avvalersi del regime di *branch exemption* già a partire dal periodo d'imposta 2016, si rendono i seguenti chiarimenti per la compilazione dei predetti modelli dichiarativi.

Sul punto, peraltro, si ricorda che, con DPCM 26 luglio 2017, i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi sono stati prorogati fino al 31 ottobre 2017. Pertanto, per applicare i chiarimenti resi in questa sede, le imprese possono presentare una dichiarazione integrativa/sostitutiva, ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, entro novanta giorni dalla data del 31 ottobre 2017, ossia entro il 29 gennaio 2018.

In tal caso, tenuto conto delle oggettive condizioni di incertezza conseguenti alle incoerenze riscontrate tra i modelli dichiarativi 2017 e il provvedimento, si ritiene che, in ossequio al principio di tutela dell'affidamento e della buona fede sancito dall'articolo 10, comma 2, della legge n. 212 del 2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, sussistano i presupposti per escludere l'applicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui le dichiarazioni presentate dalle imprese non siano già adeguate ai chiarimenti che seguono.

Riguardo al **quesito sub 1)**, il provvedimento prevede che, per la determinazione del reddito o della perdita della *branch* esente, è necessario apportare al risultato del rendiconto economico e patrimoniale, redatto secondo i criteri dettati dall'articolo 152 del TUIR, le variazioni in aumento e in diminuzione relative alla singola *branch* previste dalle disposizioni in materia di reddito d'impresa per i soggetti residenti nel territorio dello Stato. Il reddito va indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa nel complesso.

A tal fine, diversamente da quanto previsto attualmente nelle istruzioni del quadro RF dei modelli Redditi 2017, il primo modulo del predetto quadro deve essere compilato dal soggetto che presenta la dichiarazione, affinché l'impresa nel complesso calcoli il suo reddito, mentre i successivi moduli, o il quadro FC (si

rinvia per quest'ultimo alle istruzioni dei modelli Redditi 2017), vanno compilati per determinare il reddito delle singole stabili organizzazioni.

Il reddito delle *branch* è 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* risultanti dai predetti moduli va riportata tra le variazioni in aumento (se negativa) o in diminuzione (se positiva), rispettivamente, nei righi RF31 (codice 45) e RF55 (codice 41).

In relazione al **quesito sub 2**), il Provvedimento regola (al punto 7.8) l'applicazione della disciplina dell'agevolazione prevista dall'articolo 1 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, rubricato "Aiuto alla crescita economica (ACE)", rispetto alle stabili organizzazioni in regime di *branch exemption*.

Sul punto, si rende necessario fornire alcune indicazioni riguardanti la compilazione del prospetto "Deduzione per capitale investito proprio (ACE)" (di seguito, "prospetto ACE") dedicato al riporto dei dati utili ai fini del calcolo dell'agevolazione ACE spettante, contenuto nel quadro RS dei modelli di dichiarazione Redditi 2017.

Nel prospetto ACE del primo modulo del quadro RS, sono indicati i dati inerenti esclusivamente alla casa madre. A partire dal secondo modulo del quadro RS, il dichiarante deve riportare nel prospetto ACE i dati della singola *branch* come individuata nel secondo modulo del quadro RF nel prospetto denominato "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*.

Come previsto nel provvedimento, 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*.

Tale ultimo importo può essere utilizzato in abbattimento del reddito della singola stabile organizzazione, avendo cura di indicare 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 stessa *branch*.

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".

Rispetto al **quesito sub 3)**, si osserva come il provvedimento non contempli il riconoscimento di più stabili organizzazioni all'estero, pur in presenza di più siti produttivi, ciascuno dei quali configurante un'autonoma *branch* per lo Stato di localizzazione.

In base all'approccio adottato nel provvedimento, per l'esercizio dell'opzione e la determinazione del reddito esente, si assume che all'estero vi sia un'unica stabile organizzazione, fatta eccezione per l'ipotesi in cui il singolo sito produttivo integri i presupposti applicativi della disciplina CFC.

In questo caso, il codice di identificazione fiscale estero da riportare in dichiarazione può essere riferito a uno dei vari siti produttivi, a scelta del contribuente.

Laddove il sito produttivo, il cui codice è stato selezionato come identificativo della stabile organizzazione esente, integri i presupposti applicativi della CFC, l'impresa dovrà selezionare un diverso codice identificativo di altro sito produttivo per identificare la *branch* in esenzione.

Con riferimento al **quesito sub 4)**, il comma 7 dell'articolo 168-ter del TUIR prevede, in tema di *recapture*, che dall'imposta dovuta si scomputino le eventuali eccedenze positive di imposta estera riportabili ai sensi dell'articolo 165, comma 6, del TUIR.

A tal fine, si ritiene che si debba 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.

In merito al **quesito sub 5)**, il provvedimento dispone (al paragrafo 13) che il valore della produzione netta relativa alla *branch* esente, da scomputare dal valore della produzione netta dell'impresa nel complesso, è determinato applicando l'articolo 12, comma 2-bis, del d.lgs 15 dicembre 1997, n. 446, ossia in via analitica, partendo dal rendiconto economico e patrimoniale redatto secondo i principi di cui all'art. 152, comma 2, del TUIR come declinati nel Provvedimento.

Si precisa che detta quota esente non deve essere indicata nel rigo denominato "Quota del valore della produzione realizzata all'estero" in quanto tale rigo è riservato ai soggetti che determinano la quota del valore della produzione realizzata all'estero secondo i criteri forfetari di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto

legislativo n. 446 del 1997, richiamati dall'articolo 12, comma 2, del suddetto decreto.

Il valore della produzione netta relativa alla *branch* esente da scomputare dal valore della produzione netta, essendo determinato in via analitica sulla base del rendiconto economico e patrimoniale va, invece, escluso dalla base imponibile IRAP, indicandolo in uno dei campi presenti nei righe dove si riportano le “altre variazioni” (in aumento e in diminuzione), utilizzando il codice “99” (ad es. quadro IC51 o IC57 del quadro IC relativo alle società di capitali).

In tale ipotesi non è richiesta la compilazione della sezione II del quadro IS, riservato ai soggetti che determinano la quota del valore della produzione realizzata all'estero secondo i criteri forfetari di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)