

Il regime di branch exemption e la compilazione dei modelli Redditi e IRAP per le società di capitali

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 12 Ottobre 2021

In vista della **presentazione** del **modello Redditi 2021** proponiamo un ripasso degli **adempimenti** per chi si avvale per il regime della **Branch Exemption**.
Tale disciplina, inserita nel TUIR, prevede la possibilità per le imprese italiane con **stabile organizzazione** all'estero, di **esentare da imposizione i redditi prodotti nei paesi terzi**. A cura di Erika Cesari.

Nel nostro ordinamento l'art. 168-ter del TUIR riconosce la possibilità, per le imprese residenti nel territorio dello Stato con [stabile organizzazione](#)^[1] all'estero, di esentare da imposizione i redditi prodotti nei paesi terzi. L'impresa può separare le attività svolte, beneficiando della tassazione del paese estero per i redditi ivi prodotti, ed assoggettando all'imposizione italiana solo gli utili e le perdite di competenza della casa madre. Il regime di branch exemption è stato introdotto dall'[art. 14 del Decreto legislativo 147/2015](#), recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione, e poteva essere esercitato, per le stabili già esistenti, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto. L'opzione è valida per tutte le stabili dell'impresa – all in, all out (comma 1 art. 168-ter TUIR). Deve essere esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta, ed è irrevocabile (comma 2 art 168-ter TUIR).



Branch exemption nel Modello Redditi

Le disposizioni applicative del regime sono contenute nel [Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 165138/2017](#). Per la determinazione del reddito attribuibile alla stabile organizzazione, soggetto ad esenzione, e la compilazione dei modelli dichiarativi, è necessario seguire i seguenti passaggi:

1. **determinare gli utili e le perdite attribuibili alla stabile organizzazione** sulla base dall'apposito rendiconto economico e patrimoniale redatto in conformità ai principi contabili vigenti (art. 152 TUIR^[2]);
2. **al risultato del rendiconto della SO estera vanno apportate le variazioni in aumento e diminuzione come previste dal TUIR**. Il reddito (perdita) così determinato andrà indicato nella dichiarazione dei redditi separatamente rispetto a quello dell'impresa nel complesso;
3. **il reddito (perdita) della stabile viene esentato da imposizione in Italia**. Se emerge un reddito, questo va sottratto dal reddito imponibile o sommato alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso. Se emerge una perdita fiscale, questa va sommata al reddito imponibile o sottratta alla perdita fiscale dell'impresa nel complesso;
4. **l'impresa nel complesso calcola il reddito imponibile secondo i criteri ordinari** rettificandolo del risultato delle stabili in regime di branch exemption.

Con la [risoluzione 4/2018](#), l'Agenzia ha fornito successivi chiarimenti in merito alla compilazione del modello Redditi. E' stato chiarito che il primo modulo del quadro RF deve essere compilato con riferimento all'impresa nel complesso che presenta la dichiarazione, mentre per ciascuna SO in regime di branch exemption deve essere compilato un seguente modulo RF. Il reddito (perdita) della stabile – o la somma algebrica dei redditi e delle perdite di tutte le singole branch, in caso di più stabili - va riportato in aumento (se negativo) o in diminuzione (se positivo), rispettivamente, nei righe RF31 (codice 45) e RF55 (codice 41) (anche circolare Assonime 2/2018).

Recapture delle perdite pregresse

Il comma 7 dell'[art. 168-ter del TUIR](#) prevede una specifica disciplina antielusiva in caso di esercizio dell'opzione da parte di stabili organizzazioni già esistenti. A tali imprese è richiesto di monitorare gli utili e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta antecedenti all'effetto dell'opzione. Se ne deriva una perdita fiscale netta, gli utili della branch prodotti successivamente devono essere tassati fino a concorrenza della stessa – meccanismo di recapture. Dall'imposta dovuta si scomputano le eventuali eccedenze positive di imposta estera riportabili ai sensi dell'articolo 165, comma 6, del TUIR. Per il credito di imposte estere, potendosi creare una situazione in cui per un medesimo Paese vi sono crediti per imposte pagate all'estero generati da redditi prodotti da stabili esenti e crediti generati da redditi estranei all'attività della branch, l'Agenzia ha precisato che il calcolo delle eccedenze di imposta nazionali ed estere deve essere effettuato, per ciascun Paese, in maniera separata. Occorre determinare quelle attribuibili alle stabili esenti rispetto e quelle imputabili agli altri redditi esteri compilando più moduli del quadro CE (risposta quesito sub 4) ris. 4/2018) I redditi e le perdite conseguiti nei cinque periodi d'imposta antecedenti all'esercizio dell'opzione, attribuibili alla

stabile organizzazione, vanno indicati nel rigo RF130 (dei moduli successivi al primo). La somma algebrica degli utili e delle perdite conseguiti nel quinquennio determina la perdita netta oggetto di verifica. Nel rigo RF130 va indicato anche il reddito imponibile prodotto nel periodo d'imposta dalla stabile (rigo RF63), che viene scomputato dalla perdita netta, determinando, per ogni anno, la perdita residua. Il reddito imponibile della branch oggetto di recapture va indicato come variazione in aumento nel rigo RF 31 (codice 46).

Branch exemption e CFC

Senza entrare nell'analisi del regime di branch exemption quando la stabile integra i presupposti per l'applicazione della disciplina [CFC "Controlled foreings companies"](#)^[3], non oggetto nel presente contributo, si segnala che ai fini della compilazione del modello, in caso di branch considerata CFC, il quadro da compilare con riferimento alla stabile è l'FC. Nel rigo RF130, nel caso in cui la stabile organizzazione soddisfi le condizioni CFC, ma ricorra l'esimente di cui al comma 5 dell'art 167, è possibile compilare la casella "Art. 167, comma 5" indicando uno dei seguenti codici:

- in caso di mancata presentazione dell'istanza di interpello e di sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC;
- in caso di presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta favorevole, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina CFC.

Branch exemption e ACE - Aiuto alla crescita economica

Il provvedimento 165138/2017, paragrafo 7.8, disciplina il funzionamento dell'agevolazione ACE – "Aiuto alla crescita economica" – che si applica anche alle stabili in regime di esenzione. La base di partenza per il calcolo è il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010 (o il fondo congruo ai fini fiscali, se maggiore) e la variazione del fondo è data dalla somma algebrica degli incrementi derivanti da apporti in denaro operati dalla casa madre alla branch, nonché dagli utili mantenuti nell'economia della stabile, e dai decrementi a seguito di riduzioni del fondo di dotazione per attribuzioni, a qualsiasi titolo, effettuate nei confronti della casa madre. L'ammontare complessivo del rendimento nozionale relativo alle stabili organizzazioni non può superare quello riferito 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. Le eventuali eccedenze di rendimento nozionale vengono riportate dalla stabile nei periodi d'imposta successivi. Nel prospetto ACE del primo modulo del quadro RS vengono indicati i dati riferiti all'impresa nel complesso, a partire dal secondo modulo del quadro RS vengono

riportati i dati ACE della singola branch. La numerazione dei moduli del quadro RF e del quadro RS deve corrispondere (Risoluzione 4/2018). Nel rigo RF65 va indicato l'ammontare dell'agevolazione ACE ai fini deduzione del rendimento nozionale dal reddito della singola branch.

Branch exemption nel Modello IRAP

Il valore della produzione netta relativo alla branch per cui è stata esercitata l'opzione di esenzione viene scomputato dal valore della produzione dell'impresa nel complesso. Il provvedimento 165138/2017, al paragrafo 13, prevede l'applicazione, a specchio, dell'articolo 12, comma 2-bis, del decreto IRAP^[4]. Il valore della produzione netto della stabile organizzazione esente viene determinato sulla base dell'apposito rendiconto economico e patrimoniale - determinazione in via analitica. Non si applicano i criteri di determinazione forfettaria del valore della produzione (art. 4 comma 2 del decreto IRAP) previsti per le stabili organizzazioni estranee al regime di branch exemption. Con la citata risoluzione 4/2018 l'Agenzia ha chiarito le modalità di compilazione del modello IRAP. In caso di valore della produzione della branch esente negativo, andrà apportata una variazione in aumento utilizzando il rigo IC 51 (codice 99), in caso di valore della produzione della branch esente positivo, si effettuerà una variazione in diminuzione compilando il rigo IC 57 (codice 99). Non deve essere compilato il quadro IS sez. II poiché riservato alle stabili organizzazioni estranee al regime di branch exemption che determinano il valore della produzione con i criteri forfettari. Ai fini IRAP è richiesta la compilazione di un solo quadro IC relativo all'impresa nel complesso, a differenza di quanto avviene per i quadri RF del modello Redditi (circolare Assonime 2/2018).

NdR: Potrebbe interessarti anche... [Risparmiare \(legalmente\) imposte attraverso la stabile organizzazione, la branch exemption, le C.F.C. La branch exemption per le stabili organizzazioni a fiscalità privilegiata](#)

NOTE

[1] Nel nostro ordinamento la nozione di stabile organizzazione è contenuta nell'art. 162 TUIR che riporta: *“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”*; il legislatore ha a sua volta recepito la definizione contenuta nell'art. 5 del Modello OCSE il quale stabilisce che *“the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”*. [2] L'art. 152 TUIR disciplina il caso di società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia, prevedendo che il reddito della stabile deve essere determinato secondo le regole del Testo Unico delle Imposte sui Redditi sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale da redigersi in conformità ai principi contabili vigenti. Tale regola viene, quindi, specularmente

riproposta per la determinazione del reddito delle SO estere di soggetti italiani. [3] L'art. 168-ter TUIR prevede che le imprese che esercitano l'opzione della branch exemption applicano alle proprie stabili, in assenza dell'esimente di cui al comma 5 dell'art. 167, le disposizioni previste in materia di CFC. [4] L'art. 12 del decreto legislativo 446/1997 è rubricato *"Determinazione del valore della produzione netta realizzata fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti"*. Nei confronti di soggetti passivi residenti nello Stato che esercitano attività produttive all'estero la quota di valore a queste attribuibili è scomputata dalla base imponibile. Nei confronti di soggetti passivi non residenti nello Stato si considera prodotto nel territorio della regione il valore della produzione riferito ad attività esercitate nel territorio.

A cura di Erika Cesari Martedì 12 ottobre 2021