

## Principio di diritto n. 10/2023

***OGGETTO: Opzione per l'accesso al regime della branch exemption – remissione in bonis – articolo 168-ter del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917***

L'omesso esercizio dell'opzione per il regime di esenzione di cui all'articolo 168-ter del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), non può essere sanato mediante l'istituto della "remissione *in bonis*", di cui all'articolo 2 del decreto-legge del 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

Detto istituto consente la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali anche nel caso in cui il contribuente non adempia, nei tempi previsti, agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale previsto dalla legislazione vigente.

In particolare, in base all'articolo 2 richiamato «*sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto*

*formale conoscenza», il contribuente può fruire di benefici di natura fiscale e accedere ai regimi fiscali opzionali laddove:*

*«a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*

*b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*

*c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista».*

Al riguardo, la circolare 28 settembre 2012, n. 38/E, nel richiamare il contenuto della relazione illustrativa, ha chiarito che la previsione normativa in oggetto *«intende salvaguardare il contribuente in buona fede»* e, quindi, *«esclude che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. L'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente».*

In sostanza, perché sia possibile invocare l'applicazione dell'istituto in parola, è necessario che l'adempimento omissso abbia "natura formale".

Con riferimento alle modalità di esercizio dell'opzione per l'accesso al regime della *branch exemption*, nelle Istruzioni per la compilazione del Modello Redditi SC 2021, al paragrafo 3.9, si legge «*I soggetti residenti nel territorio dello Stato optano per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero (art. 168-ter del TUIR, c.d. "branch exemption") nel presente quadro RF riferito al periodo d'imposta di costituzione della branch, a partire dal quale è efficace il regime di branch exemption e devono indicare separatamente il reddito prodotto da ciascuna stabile organizzazione, determinato secondo i criteri di cui all'art. 152 del TUIR. [...]*

*Per ciascuna stabile organizzazione all'estero va compilato un distinto modulo del quadro RF, utilizzando moduli successivi al primo (riservato alla determinazione del reddito dell'impresa residente) e avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e di riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra del quadro».*

L'omessa compilazione del citato modulo del quadro RF, riferito al periodo d'imposta di costituzione della *branch*, non consente la determinazione e separata indicazione del reddito prodotto dalla stabile.

Ne deriva che l'adempimento dichiarativo in parola non è evidentemente riconducibile alla nozione di adempimento "formale", cui fa riferimento l'articolo 2 del decreto-legge n. 16 del 2012 - da intendersi come ogni adempimento la cui inosservanza non incide sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo - con la conseguenza che lo stesso non può essere regolarizzato mediante l'istituto della *remissione in bonis*.

Tale conclusione è in linea con quanto stabilito dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2017, lì dove, al punto 2.7, chiarisce che il mancato esercizio dell'opzione nei termini «*non impedisce all'impresa di accedere successivamente al regime di branch exemption ogni volta che costituisce una nuova branch*». Da ciò si evince che la possibilità di rimediare all'eventuale mancata opzione al momento della costituzione è offerta soltanto "successivamente ed eventualmente" in concomitanza, cioè, con la costituzione di una nuova *branch*, senza che sia possibile il ricorso alla *remissione in bonis*.

**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D'Eramo**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**