Il regime ordinario di tassazione impone calcoli in parallelo

LE REGOLE FISCALI

Il credito d'imposta è alternativo alla branch exemption

Chiariti i profili contabili della branch estera di una società italiana, è utile soffermarci anche su quelli fiscali per avere una panoramica completa della gestione.

Occorre innanzi tutto fare una distinzione di base. Lo schema classico prevede che la SO estera sia assoggettata a imposta nello Stato estero e che poi il suo reddito confluisca in quello della casa madre italiana, attraverso il meccanismo del credito d'imposta estero (articolo 165 del Tuir) che serve a prevenire fenomeni di doppia imposizione.

A seguito del decreto internazionalizzazione del 2015, vi è la possibilità di optare invece per la branch exemption (articolo 168-ter del Tuir), che comporta l'esenzione dei redditi e delle perdite delle SO estere, la cui tassazione avverrà, quindi, nel solo Stato dove è localizzata la branch.

Vediamo le implicazioni del regime ordinario. Di fatto concettualmente vi saranno le seguenti fasi:

- il reddito dovrà essere determinato secondo le regole dello Stato estero e ivi assoggettato a tassazione;
- in seconda battuta lo stesso reddito dovrà essere assoggettato a tassazione in Italia, previa sua rideterminazione secondo le regole fiscali italiane;
- le imposte assolte all'estero potranno essere detratte da quella italiana in base all'articolo 165 del Tuir.

Questi principi sono stati ribaditi dalla risoluzione dell'agenzia delle Entrate 69/E/2005.

In ogni caso questo meccanismo è in grado di generare, evidentemente, una serie di complicazioni. Infatti il reddito verrà determinato all'estero secondo le regole fiscali locali. Poi, però, dovendo confluire in quello da assoggettare a tassazione in Italia da parte della casa madre che detiene la branch, si dovranno apportare le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione tipiche del comparto Ires.

Le stesse, tuttavia, verranno applicate su voci che sono state determinate in base a regole locali – spesso differenti – rispetto a quelle nazionali che verranno applicate in seconda battuta.

Nel caso in cui all'estero non si configuri una SO dell'impresa italiana, la ritenuta applicata dallo Stato estero non potrà essere scomputata col meccanismo del credito d'imposta estero e il contribuente dovrà di fatto chiederla a rimborso (risoluzione 277/E/08).

Per quanto concerne la disciplina del credito d'imposta estero (articolo 165 del Tuir) è opportuno rifarsi ai chiarimenti della circolare 9/E/15. Ad esempio, in presenza di SO con periodo d'imposta non coincidente con quello della casa madre, le imposte estere gravanti sul reddito complessivo della SO andranno ripartite in proporzione ai ricavi contabilizzati nelle due frazioni del medesimo esercizio che rilevano, a loro volta, temporalmente in due diversi esercizi della casa madre (par. 8.3).

Il meccanismo ordinario si fa in ogni caso particolarmente apprezzare in quanto consente di scomputare le eventuali perdite della branch in capo alla casa madre.

Il ragionamento va poi completato considerando anche il comparto Irap. Al riguardo, infatti, l'articolo 12, comma 1 del Dlgs 446/97 stabilisce che per i soggetti passivi residenti che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a queste attribuibili è determinata secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2 ed è scomputata dalla base imponibile.

Ciò significa che per i soggetti residenti la quota parte del valore della produzione prodotta all'estero risulta non imponibile e, con un approccio semplificatorio, è determinata con lo stesso meccanismo di ripartizione della base imponibile fra più regioni, ovvero in proporzione all'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori addetti con continuità all'insediamento produttivo operante all'estero.

L'alternativa al regime ordinario è costituita dall'opzione per la branch exemption, nel qual caso gli utili e le perdite attribuibili alla SO risulteranno esenti da imposta in Italia e saranno tassati solo nello Stato estero in cui la stessa è localizzata. Il meccanismo presenta, tuttavia, due rilevanti rigidità date dall'irrevocabilità dell'opzione e dal principio dell'all in all out.

Quanto all'Irap, ricordiamo che in caso di branch exemption la determinazione del valore della produzione attribuibile alla SO (dunque non imponibile) dovrà essere effettuato in maniera analitica, alla stregua di quanto avviene per la SO in Italia di soggetti non residenti (Assonime, circolare 15/18).

—**Al.Ge.**

© RIPRODUZIONE RISERVATA