

Principio di diritto n. 13

OGGETTO: Interpello Nuovi Investimenti - Articolo 2 Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147 - Articolo 168-ter, comma 2, del TUIR – Irrevocabilità del regime di “branch exemption”

L’opzione per il regime di *branch exemption* è irrevocabile per espressa previsione del comma 2 dell’articolo 168-ter del TUIR.

Con la previsione del vincolo di irrevocabilità, il legislatore, nel rimettere al contribuente la scelta per l’applicazione del regime di esenzione, ha voluto cautelativamente evitare un uso strumentale dello stesso, basato esclusivamente sulle diverse valutazioni di opportunità delle imprese residenti.

Ne deriva che la scelta liberamente esercitata dal contribuente non può essere modificata a seguito di un ripensamento a posteriori sulla base di criteri di convenienza maturati successivamente, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa “a sfavore”, ai sensi dell’articolo 2, comma 8, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, con integrazione dei versamenti dovuti, oltre a interessi e sanzioni.

Ciò in quanto la precisa scelta, esercitata nella dichiarazione dei redditi, di avvalersi del regime di esenzione è espressione di una manifestazione di volontà in relazione alla quale la dichiarazione assume per questa parte il valore di atto negoziale e, come precisato con la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale, può essere “rettificata” soltanto in presenza di dolo, violenza o errore.

In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.

Anche la più recente giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, Cass. n. 1117/2018 e n. 19410/2015 che richiama Cass. n. 1128/2009 e Cass. n. 7294/2012), nel confermare i principi elaborati dall'Agenzia delle entrate con il citato documento di prassi, ha affermato che, ai fini dell'emendabilità della dichiarazione recante l'indicazione di dati riferibili a espressione di manifestazione di volontà negoziale, quale è l'esercizio della facoltà di opzione, l'errore non deve cadere sui motivi, ovvero sulla diversa valutazione della convenienza fiscale, della scelta operata dal contribuente in sede di dichiarazione, sulla base di elementi sopravvenuti o comunque successivi a tale momento, e deve inoltre possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità, nonché della riconoscibilità da parte dell'amministrazione finanziaria, quale destinataria di detta manifestazione di volontà.

Ne consegue che la presentazione di una dichiarazione integrativa "a sfavore", con integrazione dei versamenti dovuti, volta a ripristinare, con efficacia *ex tunc*, la modalità ordinaria di tassazione degli utili e delle perdite della *branch* estera fin dal momento della sua costituzione, con neutralizzazione di qualsiasi effetto benefico eventualmente derivante dall'opzione, non configura la correzione di un errore, ma integra di fatto la revoca di una volontà negoziale validamente manifestata in precedenza, ipotesi questa che, alla luce del contesto normativo, giurisprudenziale e di prassi sopra delineato, non è riconducibile al principio di emendabilità della dichiarazione.

IL DIRETTORE CENTRALE ad interim
(firmato digitalmente)