



Direzione Centrale Accertamento

Settore Internazionale
Ufficio Ruling Internazionale

Bollettino del Ruling di standard internazionale

INDICE: 1. Premessa – 2. Il ruling di standard internazionale – 3. *Advance Pricing Agreement* e Ruling di standard internazionale – 4. Fonti normative ed interpretative in materia di prezzi di trasferimento – 5. La procedura di ruling di standard internazionale.- 5.1. *Requisiti soggettivi* - 5.2. *Requisiti oggettivi* - 5.3. *Svolgimento dell'istruttoria* - 5.4. *Esiti della procedura ed effetti dell'accordo* – 6. Istanze di ruling presentate e accordi sottoscritti (TABELLE 1, 2 e 3) – 7. Tipologia di contribuenti per volume di ricavi e settore merceologico di appartenenza (TABELLE 4, 5 e 6) – 8. Rapporti tra parti correlate e tipologia delle transazioni oggetto di accordo (TABELLE 7 e 8) -- 9. Note di chiusura

1. Premessa

Il Bollettino del Ruling di standard internazionale (di seguito “il Bollettino”) illustra i dati relativi alle istanze presentate all’Ufficio Ruling internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle entrate a seguito dell’attivazione dell’omonimo istituto introdotto nell’ordinamento italiano dall’articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni nella legge 24 novembre 2003, n. 326 ed attuato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004 (di seguito anche il “Provvedimento”).

Il Bollettino ha lo scopo di illustrare in forma sintetica le principali caratteristiche ed il funzionamento dell’istituto e divulgare, a fini informativo-statistici, sebbene in forma anonima, dati e notizie ad esso relativi.

2. Il ruling di standard internazionale

Il *ruling* di standard internazionale, istituito introdotto nell'ordinamento tributario italiano dal predetto articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 e disciplinato nel dettaglio dal già citato Provvedimento, è stato formalmente attivato nel 2004, ma ha avuto avvio effettivo solo nel mese di febbraio del 2005, a seguito del parere favorevole espresso dalla Commissione Europea a riguardo.

Si rivolge ad “*imprese con attività internazionale*” che, come definite dall'articolo 1 del Provvedimento, si trovino a voler definire preventivamente con l'Amministrazione finanziaria italiana:

- i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 dell'articolo 110 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito “Testo Unico delle Imposte sui Redditi” o “TUIR”);
- l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti;
- l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente ovvero alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente.

Nello specifico, l'istituto del *ruling*, sebbene collocabile nel *genus* degli interpelli, si caratterizza per peculiarità proprie che, rispetto alle altre forme di interpello presenti nell'ordinamento tributario italiano, lo contraddistinguono come procedura in contraddittorio con il contribuente. Proprio in virtù di tale carattere negoziale lo stesso non si conclude con una pronuncia unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, bensì con un accordo tra le parti avente ad oggetto operazioni complesse di carattere transnazionale, nelle materie di cui all'art. 2 del Provvedimento. L'istituto si innesta a pieno titolo nel processo di *tax compliance* volto a sviluppare la collaborazione ed il dialogo tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria. Infatti, tale procedura è in grado di ripristinare, in un contesto di trasparenza e cooperazione, grazie anche al ruolo attivo richiesto al contribuente istante, la simmetria informativa tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria. Il ricorso all'istituto contribuisce a garantire certezza

giuridica nei rapporti tra quest'ultimi, deflazionando un eventuale contenzioso dall'esito incerto, ed attenua il rischio di doppia imposizione internazionale.

3. Advance Pricing Agreement e Ruling di standard internazionale

Il ruling di standard internazionale di cui all'art 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 ha ad oggetto sia la materia dei prezzi di trasferimento sia le altre fattispecie precedentemente illustrate e richiamate all'art. 2 del Provvedimento che sono oggetto, a livello internazionale, degli *advance tax ruling*.

Con specifico riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, tramite l'attivazione del *ruling*, sono stati introdotti nell'ordinamento italiano gli *advance pricing agreement* o APA¹ che rappresentano uno strumento avanzato di politica fiscale largamente diffuso presso i Paesi aderenti all'OCSE.

Un APA consiste generalmente in un accordo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria del Paese di residenza del contribuente, che consente, in via preventiva e per un determinato periodo di tempo, di individuare il metodo di calcolo del prezzo di libera concorrenza riferibile alle operazioni oggetto dell'accordo. Nella prassi internazionale sono presenti APA a carattere "unilaterale", "bilaterale" o "multilaterale"². Il ruling di standard internazionale è assimilabile ad un APA unilaterale in quanto, con principale riferimento al comma 7 dell'art. 110 del TUIR, rappresenta nei fatti un accordo che vincola esclusivamente il contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana.

4. Fonti normative ed interpretative in materia di prezzi di trasferimento

La disciplina applicabile alla materia dei prezzi di trasferimento, contenuta nell'art. 110, comma 7 del TUIR e, per effetto del richiamo operato nel comma 2 del medesimo articolo, nell'art. 9, comma 3 dello stesso TUIR, impone al contribuente, e consente all'Amministrazione finanziaria italiana in sede di controllo sostanziale, di valutare al valore normale le operazioni poste in essere tra un'impresa residente ed una società non

¹ Gli APA sono raccomandati dall'OCSE nelle direttive sui prezzi di trasferimento e dalla Commissione europea nelle linee guida di cui alla Comunicazione COM 2007 (71) del 26 febbraio 2007.

² Un APA "bilaterale" o "multilaterale", di regola, assicura che il reddito delle imprese associate oggetto delle operazioni che ricadono nel perimetro dell'accordo non sia assoggettato a doppia o multipla tassazione, poiché l'accordo è condiviso e sottoscritto anche dalle autorità competenti delle giurisdizioni estere interessate.

residente, qualora tra le stesse vi sia un rapporto di controllo di diritto o di fatto o entrambe siano controllate da un terzo soggetto³.

Occorre altresì rilevare che la disposizione applicabile alle predette fattispecie, in virtù del principio di specialità delle norme convenzionali, è quella contenuta nell'art. 9 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, che definisce il principio di libera concorrenza⁴. Alle norme contenute nel Modello OCSE si affianca, a fini interpretativi, il Commentario al modello medesimo che, con riferimento al già citato articolo 9, opera un espresso rinvio alle Direttive OCSE sui prezzi di trasferimento⁵.

Pertanto, nell'ambito di una Convenzione siglata dall'Italia in conformità al predetto Modello OCSE, il richiamato principio di libera concorrenza rappresenta la regola internazionale da utilizzare a fini fiscali per la determinazione dei prezzi di trasferimento.

In sintesi la *ratio*, sia dell'art. 110, comma 7, del TUIR che del predetto art. 9 del Modello Ocse, consiste nell'individuare un criterio generale di corretta ripartizione della base imponibile delle imprese multinazionali tra i vari Stati in cui le stesse operano, al fine di tutelare l'integrità del prelievo tributario degli Stati coinvolti nelle transazioni poste in essere ed evitare la doppia imposizione.

5. La procedura di ruling di standard internazionale

L'accesso alla procedura di *ruling* di standard internazionale avviene su base volontaria e, diversamente da quanto avviene in altri Paesi, non è soggetto al pagamento di alcun diritto di attivazione.

L'istanza di *ruling*, come previsto dall'articolo 8, comma 5, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, deve essere presentata, su carta libera ed in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, all'Ufficio Ruling Internazionale -

³ Cfr. art. 110, comma 7, del TUIR e Circolare n. 32 del 22/09/1980 del Ministero delle Finanze.

⁴ L'enunciazione di tale principio, contenuta nell'art. 9 del Modello OCSE, stabilisce che qualora tra due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, siano definite "*condizioni(...), diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni, sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza*".

⁵ Direttive OCSE sui prezzi di trasferimento del 1979 ("*Transfer pricing and multinational enterprises*"), nel 1984 ("*Transfer pricing and multinational enterprises: Three Related Issues*") e nel rapporto del 1995 e successivi aggiornamenti, denominato "*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and Tax Administrations*" (*breviter* Direttive OCSE, Rapporto OCSE o *Guidelines*) che ha sostituito le precedenti direttive del 1979 e del 1984.

Settore Internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell’Agenzia delle entrate, articolato nelle due sedi di Roma e di Milano.

L’art. 1 del Provvedimento definisce la ripartizione territoriale fissando per la sede di Roma la competenza per le istanze di *ruling* presentate dalle imprese aventi il domicilio fiscale in Toscana, Umbria, Marche, Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Calabria, Basilicata, Sicilia e Sardegna; mentre la sede di Milano dell’Ufficio è competente per le domande di *ruling* presentate da soggetti aventi il domicilio fiscale nelle regioni Lombardia, Piemonte, Valle d’Aosta, Trentino-Alto Adige, Friuli-Venezia Giulia, Veneto, Liguria ed Emilia-Romagna.

5.1. Requisiti soggettivi

L’art. 1 del Provvedimento fornisce chiarimenti sulla nozione di impresa con attività internazionale, di cui all’art. 8 del decreto istitutivo del *ruling*, definendo i soggetti abilitati a presentare l’istanza e distinguendo tra soggetti residenti e non residenti.

Per i soggetti residenti, la qualifica di impresa con attività internazionale viene riconosciuta alle imprese che, in alternativa o congiuntamente:

- ricadano in una o più delle condizioni dell’articolo 110, comma 7, del TUIR;
- abbiano il patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti o partecipino al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito da soggetti non residenti dividendi, interessi o *royalties*.

Per le imprese non residenti è necessaria la presenza di una stabile organizzazione in Italia, che deve qualificarsi come tale ai fini delle imposte dirette.

5.2. Requisiti oggettivi

Ai sensi dell’art. 2 del Provvedimento, l’istanza, a pena di inammissibilità, deve riportare una serie di informazioni quali la denominazione dell’impresa, la sua sede legale o il suo domicilio fiscale, il suo codice fiscale e/o partiva IVA ed, eventualmente, l’indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura, diverso dall’impresa, presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura stessa.

Nel caso di imprese residenti, l'istanza deve essere integrata da documenti atti a comprovare il possesso dei requisiti soggettivi richiesti, mentre nel caso di soggetti non residenti l'indicazione della presenza di una stabile organizzazione in Italia, di per sé, consente l'accesso alla procedura.

A pena di inammissibilità, l'istanza deve, inoltre, ai sensi della lettera c) del secondo comma dell'art. 2 del Provvedimento, recare chiara indicazione dell'oggetto del *ruling*. Per quanto concerne i prezzi di trasferimento, l'art. 3 del Provvedimento richiede che nella istanza vengano indicati, in maniera dettagliata, i beni o i servizi oggetto delle operazioni infragruppo, la tipologia delle predette operazioni, nonché le società non residenti con le quali tali operazioni vengono realizzate. Infine, vanno illustrati i criteri e i metodi di determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo e le ragioni per cui si ritengono conformi alla legge.

In linea generale, le operazioni ricomprese nell'ambito del *transfer pricing* possono concernere: cessioni di beni, materiali e immateriali, prestazioni di servizi, accordi di ripartizione di costi (*cost sharing agreements*).

Il *ruling* internazionale, inoltre, può avere ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di interessi, dividendi, *royalties* ed altri componenti di reddito di natura transnazionale.

In tale ipotesi, l'istanza di accesso alla procedura di *ruling* per tali componenti di reddito, ai sensi degli artt. 4 e 5 del Provvedimento, deve indicare:

- a) in modo dettagliato il caso in relazione al quale si è prodotta l'istanza;
- b) la soluzione che il contribuente intende adottare sul piano applicativo della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene che sia conforme alla legge;
- c) i soggetti non residenti destinati a percepire o erogare dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali.

Infine, l'istanza di *ruling* può, anche, avere ad oggetto l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente.

In tal caso, ai sensi dell'art. 6 del Provvedimento, oltre a quanto indicato nelle lettere a) e b) di cui sopra, vanno indicati gli elementi identificativi della stabile organizzazione in Italia o all'estero.

5.3. Svolgimento dell'istruttoria

L'Ufficio Ruling internazionale entro trenta giorni dal ricevimento dell'istanza, appurata l'esistenza dei requisiti essenziali indicati nell'art. 2 del Provvedimento, convoca l'impresa al fine di riscontrare la completezza delle informazioni ricevute. Nel caso in cui, invece, venga accertata la carenza degli elementi essenziali citati dal Provvedimento, l'Ufficio dichiara l'inammissibilità dell'istanza. Tuttavia non può essere dichiarata inammissibile l'istanza carente dei requisiti soggettivi di cui al primo comma, lettera a) dell'art. 1 del Provvedimento, qualora sia possibile desumerne la sussistenza con ulteriore attività istruttoria. Nelle more dell'iter istruttorio il termine di trenta giorni rimane sospeso.

Con la prima comunicazione di convocazione l'Ufficio Ruling internazionale invita l'impresa a comparire per mezzo del suo legale rappresentante, ovvero di un suo procuratore, al fine di avviare l'attività istruttoria che si articola in più incontri in contraddittorio con il contribuente nel corso dei quali viene richiesta l'eventuale ulteriore documentazione ritenuta necessaria ai fini della procedura. Nel corso del procedimento, l'Ufficio e l'impresa istante possono concordare l'effettuazione di uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa allo scopo di acquisire diretta cognizione dei fatti rappresentati nell'istanza.

5.4. Esiti della procedura ed effetti dell'accordo

A norma del Provvedimento la procedura deve concludersi entro 180 gg. dal ricevimento dell'istanza. Tuttavia essendo tale termine meramente ordinatorio, e qualora ciò sia richiesto dalle circostanze, le parti possono concordare la prosecuzione dell'istruttoria oltre il predetto termine.⁶

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni oggetto dell'istanza o, negli altri casi, i criteri di applicazione della normativa di riferimento.

L'accordo di *ruling* di standard internazionale, vincolante per entrambe le parti, rimane in vigore per un triennio a far data dal periodo d'imposta in cui lo stesso viene

⁶ Ciò premesso, come emerge dalla TABELLA 2 del presente Bollettino, è possibile osservare che nel concreto la complessità dell'attività istruttoria comporta in media tempi di esecuzione dell'istruttoria in linea con analoghe procedure disponibili nella generalità delle giurisdizioni estere aderenti all'OCSE.

sottoscritto. Durante il predetto periodo di vigenza l’Agenzia delle entrate, e più precisamente l’Ufficio Ruling internazionale⁷, procede alla verifica del rispetto dei termini dell’accordo sottoscritto, nonché all’accertamento di un eventuale sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto costituenti presupposto delle clausole contrattuali. Tale attività viene svolta mediante l’effettuazione di uno o più accessi concordati presso le sedi di svolgimento dell’attività di impresa.

Al termine del triennio di validità, e almeno novanta giorni prima della scadenza, il contribuente può presentare istanza di rinnovo⁸.

Un’ultima precisazione riguarda l’ipotesi in cui venga accertato il mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui si basa l’accordo in vigore nel qual caso si potrà procedere mediante modifica dell’atto esistente⁹.

Relativamente alle questioni oggetto di accordo, e per il periodo in cui esso esplica efficacia, sono inibiti i poteri dell’Amministrazione finanziaria ad essa attribuiti dall’articolo 32 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹⁰.

6. Istanze di ruling presentate e accordi sottoscritti (TABELLE 1, 2 e 3)

Nelle tabelle di seguito riportate vengono riepilogati i dati relativi alle istanze di *ruling* di standard internazionale presentate nel periodo compreso tra il 2004 ed il 31 dicembre 2009 (TABELLA 1), i tempi medi richiesti dall’istruttoria finalizzata alla sottoscrizione di un accordo (TABELLA 2), nonché i metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento condivisi dall’Agenzia delle entrate e dal contribuente negli accordi sottoscritti nel periodo 2004-2009 (TABELLA 3).

Relativamente alla fase di attivazione dell’istituto, occorre ribadire che, nonostante l’emanazione del Provvedimento attuativo del Direttore dell’Agenzia in data 23 luglio 2004, lo stesso ha potuto avere avvio effettivo solo nel mese di febbraio del 2005 a seguito del parere favorevole della Commissione Europea.

⁷ Vedi combinato disposto degli artt. 1 e 9 del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004.

⁸ A partire dal 2008, scadenza del primo triennio di vigenza degli accordi già conclusi, sono stati rinnovati quattro accordi.

⁹ Alla data del 31 dicembre 2009 sono stati modificati due accordi.

¹⁰ Cfr. art. 8, comma 4, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269.

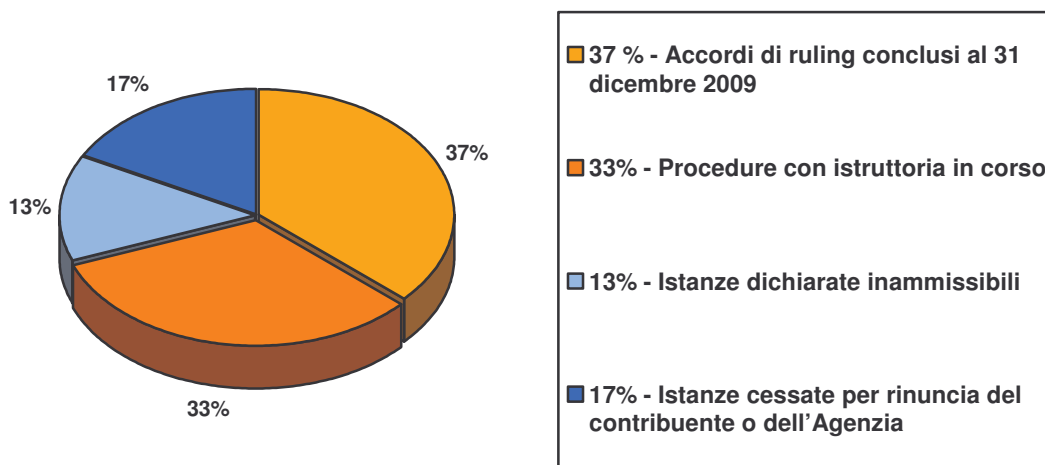
TABELLA 1	
Istanze di ruling internazionale presentate nel periodo 2004-2009	
	<i>Totale</i>
<i>Istanze di ruling presentate</i>	52
<i>Accordi di ruling conclusi</i>	19
<i>Procedure con istruttoria in corso</i>	17
<i>Istanze dichiarate inammissibili</i>	7
<i>Istanze cessate per rinuncia della parte o consensuale</i>	9

I dati di sintesi riportati nella TABELLA 1 evidenziano che, sul totale delle 52 istanze presentate nel corso del periodo indicato, 45 sono state dichiarate ammissibili ed hanno generato istruttorie a seguito della dichiarazione di ammissibilità. Nello specifico, 19 istruttorie si sono concluse con la sottoscrizione di altrettanti accordi e 17 sono ancora in corso di svolgimento (pari complessivamente al 70% delle istanze presentate), mentre 9 istruttorie (pari a circa il 17% delle istanze presentate) sono cessate per rinuncia del contribuente o consensuale. Con specifico riferimento alle istanze cessate emerge che tra le principali cause di cessazione ad iniziativa del contribuente si annoverano le modifiche dei requisiti oggettivi e soggettivi per riorganizzazioni aziendali intervenute nel corso dell'istruttoria; fra quelle ad iniziativa dell'Agenzia si registra l'inattività del contribuente in risposta alle richieste avanzate dall'Ufficio Ruling nel corso dell'istruttoria.

Scarsamente significative in termini percentuali sono, invece, le dichiarazioni di inammissibilità ascrivibili prevalentemente ad interpretazioni errate da parte del contribuente circa le caratteristiche dell'interpello.

I dati riportati in TABELLA 1 sono espressi in termini percentuali nel Grafico 1 di seguito rappresentato.

GRAFICO 1 – Ripartizione in percentuale degli esiti delle istanze di ruling internazionale presentate al 31 dicembre 2009



Nella successiva TABELLA 2 viene evidenziata la ripartizione degli accordi conclusi in relazione al numero di mesi impiegati per la loro sottoscrizione al fine di determinare il Tempo Medio utile alla Sottoscrizione (di seguito “TMS”).

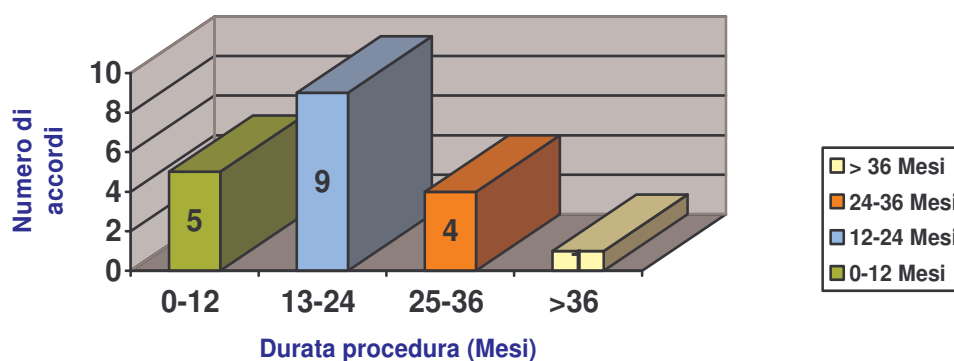
TABELLA 2					
Tempo impiegato per la sottoscrizione dell'accordo di ruling (mesi per procedura)					
Mesi	N. accordi sottoscritti	Mesi	N. accordi sottoscritti	Mesi	N. accordi sottoscritti
1		17	2	33	
2		18		34	1
3		19		35	1
4		20	1	36	
5	1	21	2	37	
6	1	22	1	38	
7		23		39	
8	1	24		40	
9		25	1	41	
10	1	26		42	
11	1	27	1	43	
12		28		44	
13		29		45	
14	1	30		46	
15	2	31		47	
16		32		48 e oltre	1
Tempo Medio per la sottoscrizione di un accordo di ruling internazionale (in mesi)					20

La durata in mesi dell'istruttoria relativa ad ogni singolo accordo sottoscritto è stata calcolata come differenza tra la data della sottoscrizione dell'accordo e la data di presentazione dell'istanza. Nel computo della predetta differenza non si è tenuto conto del periodo trascorso a causa della sospensione prevista dall'art. 7 del Provvedimento per carenza degli elementi essenziali indicati dall'art. 2 del medesimo Provvedimento, viceversa, sono stati inclusi anche eventuali periodi di inattività o ritardi del contribuente nel fornire la documentazione o le informazioni richieste a fini istruttori.

Il TMS, pari a circa 20 mesi, è calcolato come media semplice dei mesi complessivamente impiegati per la sottoscrizione dei singoli accordi.

I dati riportati in TABELLA 2 sono rappresentati nel seguente Grafico 2 il quale evidenzia la composizione, per classi di durata espresse in mesi, delle istruttorie concluse con la stipula di un accordo.

GRAFICO 2 –Ripartizione accordi di ruling internazionale in relazione alla classe di durata (mesi)



Nello specifico, è possibile rilevare che circa il 74% di tali procedure ha avuto una conclusione entro 24 mesi, mentre soltanto il 5% delle stesse ha avuto una durata che si è protratta oltre i 36 mesi.

Per quanto riguarda le procedure aventi ad oggetto le fattispecie di cui all'art 110, comma 7, del TUIR, si riporta nella TABELLA 3 il dettaglio dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati negli accordi sottoscritti.

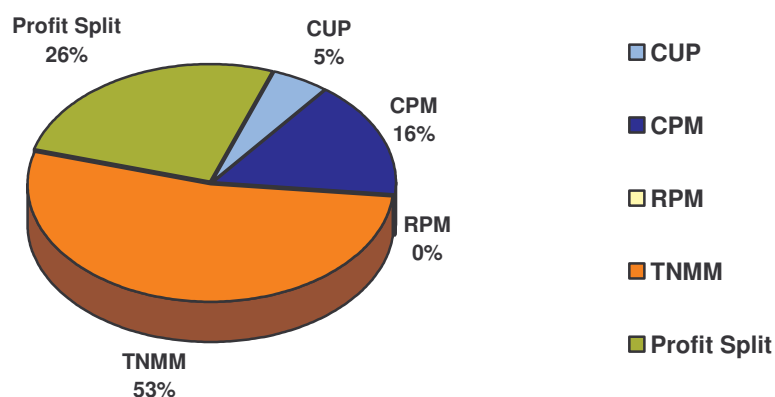
TABELLA 3		
Metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento		
Descrizione Metodi	N. applicazioni	
	Parziale	Totale
Comparable Uncontrolled Method (CUP)		1
Interno	1	
Esterno		
Cost Plus Method (CPM)		3
Interno	2	
Esterno	1	
Resale Price Method (RPM)		
Interno		
Esterno		
Transactional Net Margin Method (TNMM)		10
PLI (profit level indicator):mark-up on total costs	7	
PLI (profit level indicator):return on sales	3	
Profit Split		5
Contributivo		
Residuale	5	
Totale*		19

* Il numero totale dei metodi applicati riportato nella presente TABELLA, riferito unicamente agli accordi aventi ad oggetto la materia dei prezzi di trasferimento (ad esclusione quindi delle procedure concernenti l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione, i *cost sharing agreement*, il regime dei dividendi, interessi e *royalties*), non rappresenta il numero di "Accordi di ruling conclusi nel periodo 2004-2009" di cui alla TABELLA 1 poiché un accordo può includere anche più di una tipologia di transazioni tra parti correlate che possono essere valutate con metodi diversi.

Dall'esame dei dati riportati nella tabella, si rileva che sono stati adottati metodi reddituali nel 79% dei casi, mentre è stato fatto ricorso ai metodi tradizionali nel restante 21%. Più specificamente il *Transactional Net Margin Method* (di seguito "TNMM") trova applicazione nel 53% degli accordi sottoscritti. Con riferimento ai soli metodi tradizionali, si evidenzia la prevalenza del *Cost Plus Method* (di seguito "CPM") rispetto al *Comparable Uncontrolled Price* (di seguito "CUP"), mentre il *Resale Price Method* (di seguito "RPM") non ha mai trovato applicazione pratica nell'ambito degli accordi di ruling sottoscritti.

I dati relativi alla TABELLA 3 sono espressi in termini percentuali nel successivo Grafico 3.

GRAFICO 3 – Metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento utilizzati negli accordi di ruling sottoscritti al 31 dicembre 2009



7. Tipologia di contribuenti per volume di ricavi e settore merceologico di appartenenza (TABELLE 4, 5 e 6)

Le TABELLE 4 e 5 descritte nel presente paragrafo sono rappresentative della tipologia dei contribuenti che hanno fatto ricorso all'istituto del *ruling* internazionale, in ragione della dimensione, espressa dalla variabile volume dei ricavi, e della classe merceologica di appartenenza.

In particolare in TABELLA 4 sono riportati i dati relativi ai contribuenti che hanno presentato un'istanza di ruling che si è conclusa mediante accordo o la cui istruttoria al 31 dicembre 2009 è in corso di svolgimento. Tali contribuenti sono stati suddivisi in classi in base al volume di ricavi realizzato.

TABELLA 4			
Composizione dei contribuenti istanti per ammontare dei ricavi			
Volume dei ricavi dei contribuenti istanti	Numero soggetti*	%	% media delle transazioni intercompany oggetto di istanza od accordo di ruling
Ricavi < 100 milioni di euro	13	48,15%	82,78%
Ricavi da 100 a 300 milioni di euro	4	14,81%	79,21%
Ricavi > 300 milioni di euro	10	37,04%	47,75%
Totale	27	100,00%	

* Il numero complessivo di soggetti indicato non coincide con i dati riportati in Tabella 1 poiché ai fini della presente Tabella un soggetto che ha presentato più di una istanza è stato conteggiato una sola volta.

I dati di cui sopra evidenziano che la maggioranza dei contribuenti che hanno presentato istanza (52% circa) dichiara ricavi superiori a 100 milioni di euro e di questi circa il 71% rientra tra i contribuenti con ricavi superiori a 300 milioni di euro. La TABELLA 4 presenta, inoltre, una colonna nella quale è indicata la percentuale media di transazioni infragruppo regolate dall'accordo di *ruling* o oggetto di istanza (con specifico riferimento alle procedure in corso di svolgimento al 31 dicembre 2009), sul totale delle transazioni *intercompany*.

La TABELLA 5 individua le attività economiche secondo la classificazione ISTAT e, in particolare, il codice Ateco 2002 dei soggetti che hanno presentato istanza di *ruling* nel periodo 2004-2009.

TABELLA 5		
Settore di attività in base al codice Ateco 2002		
Codice	Descrizione	Soggetto istante*
15.8	Produzione di altri prodotti alimentari	1
19.2	Fabbricazione di articoli da viaggio, borse e simili, pelletteria e selleria	1
24.1	Fabbricazione di prodotti chimici di base	2
24.4	Fabbricazione di prodotti farmaceutici e di prodotti chimici e botanici per usi medicinali	2
24.5	Fabbricazioni di saponi, detersivi e detergenti, di prodotti per la pulizia e la lucidatura (...)	2
25.1	Fabbricazione di articoli in gomma	2
25.2	Fabbricazione di articoli in materie plastiche	2
26.5	Produzione di cemento, calce, gesso	2
28.1	Fabbricazione di elementi da costruzione in metallo	1
28.2	Fabbricazione di cisterne, serbatoi e contenitori in metallo	1
29.0	Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici	1
29.2	Fabbricazione di altre macchine di impiego generale	1
29.5	Fabbricazione di altre macchine per impieghi speciali	1
29.7	Fabbricazione di apparecchi per uso domestico	1
31.6	Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche	1
32.1	Fabbricazione di tubi e valvole elettronici e di altri componenti elettronici	3
34.1	Fabbricazione di autoveicoli	2
50.1	Commercio di autoveicoli	1
50.3	Commercio di parti e accessori di autoveicoli	1
50.4	Commercio, manutenzione e riparazione di motocicli, accessori e pezzi di ricambio	1
51.4	Commercio all'ingrosso di altri beni di consumo finale	4
51.8	Commercio all'ingrosso di macchinari e attrezzature	3
52.4	Commercio al dettaglio in esercizi specializzati di altri prodotti (...)	1
60.1	Trasporti ferroviari	2
63.4	Attività delle altre agenzie di trasporto	1
64.2	Telecomunicazioni	2
66.0	Assicurazioni e fondi pensione, escluse le assicurazioni sociali obbligatorie	3
72.5	Manutenzione e riparazione di macchine per ufficio e apparecchiature informatiche	1
74.8	Altre attività di servizi alle imprese	1

* Dato relativo alle istanze ammissibili di cui alla Tabella 1. Nel dato presentato si annovera la presenza di soggetti istanti con due codici attività

** Dato relativo agli accordi sottoscritti o cessati per rinuncia del contribuente per i quali sia stata comunque elaborata una analisi di *benchmark*

La TABELLA 6, invece, aggrega le attività economiche di cui alla TABELLA 5 in base alle macro-categorie elaborate dal Centro Studi di Confindustria (di seguito anche “CSC”). Relativamente alle attività economiche non classificate dal CSC, l’Ufficio ha elaborato una propria aggregazione in macro-categorie che presentano caratteristiche omogenee.

TABELLA 6			
Settore di attività (parte 1)			
Codice CSC	Nomenclatura CSC	Soggetto istante*	Codici Ateco 2002
1	Industria estrattiva		10, 11, 13, 14
2	Industria alimentare e delle bevande	1	15
3	Industrie tessile e della maglieria		17
4	Abbigliamento		18
5	Pelli e calzature	1	19
6	Legno, mobilio e arredamento		20, 36.1
7	Carta, cartotecnica, stampa ed editoria		21, 22
8	Prodotti energetici da raffinazione		23
9	Chimica	6	24
10	Lavorazione della gomma e della plastica	4	25
11	Vetro e ceramica		26.1, 26.2, 26.3, 26.8
12	Materiali da costruzione di base	2	26.4, 26.5, 26.6, 26.7
13	Metallurgia		27
14	Lavorazione dei metalli	2	28
15	Apparecchi meccanici ed elettrici	3	29.1, 29.2, 29.6, 29.7
16	Meccanica strumentale	1	29.3, 29.4, 29.5
17	Elettronica	3	30, 32
18	Elettrotecnica strumentale	1	31
19	Strumenti di precisione		33
20	Autoveicoli	2	34
21	Altri mezzi di trasporto		35
22	Altre industrie manifatturiere		36
23	Energia elettrica		40
24	Industria delle costruzioni		45
Settore di attività (parte 2)			
Servizi			
	Commercio di autoveicoli e motocicli, parti, accessori e manutenzione	3	50
	Commercio all’ingrosso e intermediari del commercio	7	51
	Commercio al dettaglio	1	52
	Trasporti ferroviari e attività delle agenzie di trasporto	3	60, 63
	Telecomunicazioni	2	64
	Assicurazioni	3	66
	Informatica e attività connesse	1	72
	Altre attività di servizi alle imprese	1	74

* Dato relativo alle istanze ammissibili di cui alla Tabella 1. Nel dato presentato si annovera la presenza di soggetti istanti con due codici attività

** Dato relativo agli accordi sottoscritti o cessati per rinuncia del contribuente per i quali sia stata comunque elaborata una analisi di *benchmark*

I dati riportati nella colonna “Soggetto istante” si riferiscono al settore di attività dei contribuenti le cui istanze sono state dichiarate ammissibili dall’Ufficio.

L’analisi delle informazioni rilevabili dalla TABELLA 6 evidenzia che la platea di contribuenti che si è rivolta all’istituto del *ruling* internazionale è piuttosto ampia e variegata. Più nello specifico, si rileva che circa il 53% dei contribuenti svolge attività produttiva, mentre il restante 47% opera nel settore del commercio e del terziario in genere. In particolare, in ambito produttivo il 40% circa dei contribuenti istanti esercita la propria attività in settori ad elevata specializzazione e livello tecnologico (ad esempio il settore elettronico). Con riferimento al settore del commercio, la maggioranza dei contribuenti istanti (il 64% circa) opera nell’ambito del commercio all’ingrosso; relativamente ai contribuenti istanti che svolgono attività nel settore terziario si registra una equa distribuzione degli stessi tra le varie categorie economiche.

8. Rapporti tra parti correlate e tipologia delle transazioni oggetto di accordo (TABELLE 7 e 8)

Le TABELLE 7 e 8 descritte nel presente paragrafo effettuano una differenziazione delle procedure di *ruling* che si sono concluse con la stipula di un accordo in base alla natura dei rapporti tra parti correlate (requisito soggettivo) e per tipologia di transazioni oggetto di accordo (requisito oggettivo).

TABELLA 7	
Natura dei rapporti tra parti correlate	
Rapporti tra le parti correlate	N. accordi*
Controllante non residente - Controllata** italiana	9
Controllante italiana - Controllata/e non residente/i	8
Consociata italiana - Consociata/e non residente/i	6
Stabile organizzazione italiana - Casa madre non residente	2
Stabile organizzazione non residente - Casa madre italiana	0

* Il numero totale degli accordi riportato nella presente tabella non coincide con il numero di “*Accordi di ruling conclusi nel periodo 2004-2009*” di cui alla TABELLA 1, poiché il perimetro di un accordo può includere anche più di una tipologia di relazioni tra parti correlate.

** Il concetto di controllo nel contesto in esame include sia il controllo diretto che indiretto.

La TABELLA 7 mostra una sostanziale equivalenza in termini numerici tra società istanti controllate da soggetti non residenti e società istanti che realizzano transazioni con soggetti controllati all’estero. Per quanto concerne le istanze aventi ad oggetto

l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione, si rilevano esclusivamente istanze relative alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente.

TABELLA 8	
Tipologia di transazioni oggetto di accordo	
Tipologia di transazioni	N. transazioni oggetto di accordo*
<i>Cessione di beni dall'Italia all'estero</i>	11
<i>Acquisto di beni dall'estero</i>	4
<i>Prestazioni di servizi dall'Italia all'estero</i>	3
<i>Prestazioni di servizi dall'estero all'Italia</i>	0
<i>Cost sharing agreement</i>	1
<i>Utilizzo o cessione di diritto su bene immateriale</i>	1
<i>Attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione</i>	2

* Il numero totale degli accordi riportato nella presente tabella non coincide con il numero di "Accordi di ruling conclusi nel periodo 2004-2009" di cui alla TABELLA 1, poiché un accordo può includere anche più di una tipologia di transazioni tra parti correlate

La TABELLA 8 rileva una prevalenza di accordi sottoscritti aventi ad oggetto la cessione di beni materiali dall'Italia all'estero (pari al 50% del totale delle transazioni). Sono, altresì, presenti fattispecie relative ad accordi di ripartizione di costi e determinazione del valore normale di beni immateriali (*intangibles*) ceduti o concessi in uso.

9. Note di chiusura

La presente pubblicazione è finalizzata alla diffusione di dati ed informazioni relativi al *ruling* di standard internazionale alla data del 31 dicembre 2009 e non costituisce pertanto documento di prassi, né vuole rappresentare una linea guida ai fini dell'applicazione del principio di libera concorrenza (cosiddetto *arm's length principle*) ai sensi dell'art. 9 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, né ai fini dell'applicazione del principio del valore normale ai sensi dell'art. 9, comma 3, del TUIR, così come richiamato dall'articolo 110, comma 7, del TUIR.

Roma, 21 aprile 2010