



Direzione Centrale Accertamento

Settore Internazionale
Ufficio Ruling Internazionale

Bollettino del Ruling di standard internazionale II edizione

INDICE: 1. Premessa – 2. Il *ruling* di standard internazionale: definizione dell'istituto – 3. *Advance Pricing Agreement* e *ruling* di standard internazionale - 3.1. *Introduzione degli APA bilaterali e multilaterali in Italia* (TABELLA 1) – 4. Fonti normative ed interpretative in materia di prezzi di trasferimento – 5. La procedura di *ruling* di standard internazionale e di APA bilaterale: modalità di presentazione dell'istanza - 5.1. *Pre-filing* (TABELLE 2 e 3) - 5.2. *Requisiti soggettivi* - 5.3. *Requisiti oggettivi* - 5.4. *Svolgimento dell'istruttoria* - 5.5. *Esiti della procedura ed effetti dell'accordo* – 6. Istanze di *ruling* presentate e accordi sottoscritti (TABELLE 4, 5 e 6) – 7. Tipologia di contribuenti per volume di ricavi e settore merceologico di appartenenza (TABELLE 7 e 8) – 8. Fattispecie oggetto di accordo (TABELLA 9) – 9. Note di chiusura

1. Premessa

Il Bollettino del Ruling di standard internazionale (di seguito il “Bollettino”) illustra i dati relativi alle procedure attivate ai sensi dell’articolo 8 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla 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 del *ruling* internazionale e divulgare, a fini informativo-statistici, sebbene in forma anonima, dati e notizie ad esso relativi.

La presente edizione fa seguito al precedente Bollettino del 14 aprile 2010 e fornisce un aggiornamento sulle attività dell'Ufficio Ruling internazionale per il triennio 2010-2011-2012, i cui dati statistico/quantitativi vengono esposti separatamente.

2. Il ruling di standard internazionale: definizione dell'istituto.

Il *ruling* di standard internazionale (d'ora in avanti anche l'"Istituto"), introdotto nell'ordinamento tributario italiano dal predetto articolo 8 del decreto legge n. 269 del 2003 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*"¹ che 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 a soggetti non residenti ovvero la percezione da soggetti non residenti di dividendi, interessi, *royalties* o di altri componenti reddituali;
- 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.

Il *ruling* internazionale è una procedura che si svolge in contraddittorio con il contribuente e 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*

¹ Tali imprese sono definite all'articolo 1 del Provvedimento.

volto a sviluppare il dialogo tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria e, consolidandosi negli anni, ha portato a realizzare, in un contesto di trasparenza e collaborazione, la simmetria informativa tra il contribuente e l'Amministrazione. Il ricorso all'Istituto contribuisce, inoltre, a garantire certezza giuridica nei rapporti tra le parti coinvolte, prevenendo l'evasione, deflazionando un eventuale contenzioso dall'esito incerto ed attenuando il rischio di doppia imposizione internazionale.

Gli effetti appena descritti risultano amplificati dalla apertura agli accordi bilaterali e multilaterali, di recente introdotti nella prassi nazionale con l'obiettivo di conseguire la piena eliminazione del rischio di doppia imposizione. Maggiori approfondimenti relativamente agli accordi bilaterali e multilaterali sono riportati nel seguito.

3. *Advance Pricing Agreement e ruling di standard internazionale*

Il *ruling* di standard internazionale attiene sia alla materia dei prezzi di trasferimento sia alle 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 APA² 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 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.

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.

3.1. Introduzione degli APA bilaterali e multilaterali in Italia

Il raggiungimento di un accordo di *ruling* internazionale, in quanto sostanzialmente assimilabile ad un APA unilaterale, attenua sensibilmente ma non elimina *in toto* il rischio di doppia imposizione internazionale degli imponibili relativi alle operazioni *intercompany* con carattere di transnazionalità.

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










Pertanto, al fine di rendere più efficace l'azione di contrasto ai fenomeni di doppia imposizione internazionale e di fornire certezza ai gruppi multinazionali in merito alle politiche dei prezzi di trasferimento *intercompany*, a partire dagli ultimi mesi del 2010, l'Amministrazione finanziaria italiana ha previsto la possibilità, per i contribuenti che ne avessero interesse, di presentare istanze volte alla conclusione di *Advance Pricing Agreements* di tipo bilaterale o multilaterale.

I riferimenti normativi relativi agli APA di cui si discute sono rappresentati dal combinato disposto:

- dell'art. 8, comma 1, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge del 24 novembre 2003, n. 326, che, come detto in precedenza, stabilisce il diritto all'accesso alla procedura di *ruling* internazionale;
- dell'art. 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni, a tenore del quale “*Le autorità competenti degli Stati contraenti faranno del loro meglio per risolvere attraverso un accordo amichevole le difficoltà ed i dubbi che potranno sorgere in ordine alla interpretazione o all'applicazione della presente Convenzione. Esse potranno altresì*

consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla presente Convenzione”.

Di seguito nella TABELLA 1 sono rappresentate le istanze di APA bilaterale, in corso alla data del 31 dicembre 2012, suddivise per Stato estero controparte.

TABELLA 1		
APA bilaterali per Stato		
Stato estero controparte	N. APA in corso al 31/12/2012	
	FRANCIA	1
	GERMANIA	3
	GIAPPONE	2
	OLANDA	2
	REGNO UNITO	1
	SPAGNA	1
	STATI UNITI D'AMERICA	4
	SVEZIA	2
	SVIZZERA	3
	Totale APA	19

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 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.

Tali riferimenti sono espressamente richiamati nei documenti di prassi sul regime di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento costituiti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010 e dalla Circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010.

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 e di APA bilaterale: modalità di presentazione dell'istanza.

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

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.

L'istanza di **ruling internazionale**, 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 – Settore Internazionale – Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate, articolato nelle due sedi di Roma e di Milano a seconda del domicilio del contribuente istante in base alla ripartizione territoriale indicata all'art. 1 del Provvedimento⁶.

Ove si intenda richiedere un **APA bilaterale o multilaterale**, l'istanza deve essere contestualmente presentata, ai sensi dei citati artt. 8 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 e 25, paragrafo 3, del Modello OCSE di Convenzione, all'Ufficio Ruling internazionale - Settore Internazionale - Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate, sede di Roma, e alla Direzione Relazioni Internazionali del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'invio della domanda, al pari dell'istanza di *ruling* internazionale, deve avvenire su carta libera ed in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

5.1. *Pre-filing*

Su richiesta del contribuente, al fine di fornire chiarimenti e delucidazioni in merito alle modalità di presentazione delle istanze, nonché, in linea generale, allo scopo di delineare i tratti essenziali⁷ delle procedure unilaterali e bilaterali, l'Ufficio Ruling internazionale, preliminarmente all'avvio formale dell'*iter* del procedimento effettua uno o più incontri preventivi (c.d. "*pre-filing*") con il contribuente stesso e/o con suoi rappresentanti.

Tale attività di *pre-filing*, che deriva dalla manifestazione di un interesse del contribuente, risulta caratterizzata da elementi di informalità rispetto alla procedura

⁶ La ripartizione territoriale è fissata nel seguente modo. La sede di Roma è competente 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.

⁷ Quali ad esempio condizioni di ammissibilità, modalità di svolgimento dell'attività istruttoria, documentazione da produrre, periodo di validità dell'accordo, verifica periodica del rispetto dell'accordo, ecc.

di *ruling* e può avvenire anche in forma anonima senza alcuna identificazione del contribuente, deve avere ad oggetto tematiche di carattere generale e non può affrontare in dettaglio specifiche fattispecie.

Nella tabella che segue vengono riportati i dati relativi ai *pre-filing* tenutisi negli anni 2009, 2010, 2011 e 2012, distinguendo tra quelli con identità dichiarata del contribuente e quelli in forma anonima (TABELLA 2).

TABELLA 2					
Pre-filing					
	2009	2010	2011	2012	Totale
N. Pre-filing con identità dichiarata	9	25	27	30	91
N. Pre-filing anonimi	4	5	3	7	19
Totale Pre-filing	13	30	30	37	110
% di Pre-filing con identità dichiarata sul totale	69%	83%	90%	81%	

I dati esposti nella TABELLA 2 evidenziano un incremento costante degli incontri preliminari, segno di un accresciuto interesse da parte dei contribuenti per la procedura di *ruling* internazionale.

A seguito della pubblicazione della precedente edizione del Bollettino si è potuto osservare un incremento del numero dei *pre-filing* come testimoniano i dati ad essi riferibili per gli anni 2010 (30), 2011 (30) e 2012 (37).

Va, inoltre, evidenziato il notevole incremento degli incontri preliminari relativi a contribuenti che hanno palesato la propria identità rispetto al numero totale di *pre-filing*. Tale dato segnala il crescente grado di fiducia nella procedura di *ruling* da parte dei contribuenti che scelgono, pertanto, di dialogare con l'Ufficio in forma non anonima.

Sempre con riferimento ai *pre-filing* viene riportato, nella TABELLA 3, il dato ripartito per gli anni 2009, 2010, 2011 e 2012, relativo alla tipologia di operazioni oggetto degli incontri preliminari suddiviso, secondo quanto previsto dal Provvedimento, tra fattispecie aventi ad oggetto i prezzi di trasferimento,

l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione, l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di interessi, dividendi, *royalties* ed altri componenti di reddito di natura transnazionale. Sono evidenziate, inoltre, come una tipologia specifica e distinta, le transazioni relative ad operazioni di *business restructuring* o a *cost sharing agreements* per le quali i contribuenti hanno richiesto un *pre-filing*.

Relativamente alle fattispecie in materia di prezzi di trasferimento rappresentate dai contribuenti negli incontri preliminari, nella TABELLA 3 viene operata una ulteriore suddivisione tra transazioni riferibili al profilo funzionale di un produttore o di un distributore nonché alle prestazioni di servizi erogate o ricevute.

TABELLA 3					
Tipologia di transazioni oggetto di pre-filing					
Tipologia di transazione	2009	2010	2011	2012	Totale
<i>Prezzi di trasferimento – Produzione</i>	3	5	8	5	21
<i>Prezzi di trasferimento – Distribuzione</i>	6	10	8	14	38
<i>Prezzi di trasferimento - Prestazione di servizi</i>	4	8	14	16	42
<i>Dividendi, interessi o royalties</i>	3	3	4	6	16
<i>Attribuzione di utili o perdite a stabile organizzazione</i>	1	3	1	2	7
<i>Cost sharing agreements</i>	1	3	1	0	5
<i>Business restructuring</i>	0	0	3	2	5
Totale *	18	32	39	45	134

* Il numero totale delle transazioni per ciascun anno riportato nella presente tabella non coincide con il numero dei pre-filing svolti nei rispettivi anni di cui alla Tabella 2 poiché frequentemente nei pre-filing vengono rappresentate più transazioni infra-gruppo come possibile oggetto di istanza.

5.2. *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.

5.3. 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 sono ritenuti corretti.

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*) nonché operazioni di *business restructuring*.

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 occorre indicare, oltre a quanto previsto nelle lettere a) e b) di cui sopra, anche gli elementi identificativi della stabile organizzazione in Italia o all'estero.

5.4. 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, la quale 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 concordano 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 nonché delle funzioni e dei rischi connessi all'attività effettivamente svolta.

5.5. 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 concordano la prosecuzione dell'istruttoria oltre il predetto termine.⁸

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 sottoscritto. Durante il predetto periodo di vigenza l'Agenzia delle entrate procede, in un'ottica di controllo periodico ed ai sensi dell'art. 9 del Provvedimento, 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

⁸ Ciò premesso, come emerge dalla TABELLA 4 del presente Bollettino, è possibile osservare che nel concreto la complessità dell'attività istruttoria comporta in media tempi di conclusione della stessa istruttoria in linea con quelli di analoghe procedure disponibili nella generalità degli Stati aderenti all'OCSE.

svolta mediante l'effettuazione di uno o più accessi concordati presso le sedi di svolgimento dell'attività di impresa.

Ne consegue che il contribuente è tenuto a predisporre e mettere a disposizione dell'Ufficio Ruling internazionale dell'Agenzia delle entrate, periodicamente, ovvero dietro specifica richiesta, la documentazione e gli elementi informativi necessari, nonché di consentire al medesimo ufficio, previa intesa con il contribuente, di disporre l'accesso di propri funzionari presso la sede di svolgimento delle attività. L'attività di verifica del rispetto dei termini dell'accordo, mediante la quale si procede anche al riscontro delle circostanze di fatto e di diritto sulle quali lo stesso si basa, è unicamente demandata all'Ufficio Ruling internazionale dell'Agenzia delle entrate, in virtù di quanto stabilito dall'art. 1, lett. b), del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, laddove è specificato cosa debba correttamente intendersi per "*competente ufficio dell'Agenzia delle entrate*". Nel caso in cui, durante i tre anni di vigenza dell'accordo, venga accertato il mutamento delle condizioni di fatto o di diritto su cui lo stesso si basa, l'Ufficio Ruling procederà, previo contraddittorio con il contribuente, alla modifica dell'atto esistente.

Al termine del triennio di validità dell'accordo, e almeno novanta giorni prima della sua scadenza, il contribuente può presentare istanza di rinnovo⁹ che l'Ufficio valuterà al fine di comunicare il proprio assenso o rigetto.

Relativamente alle questioni oggetto di accordo, e per il periodo in cui esso esplica efficacia, è inibito all'Amministrazione finanziaria l'esercizio dei poteri 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 4, 5 e 6)

Nelle tabelle di seguito riportate vengono riepilogati i dati relativi:

⁹ A partire dall'istituzione della procedura di *ruling* tutti gli accordi sottoscritti, che ottemperavano alle condizioni richieste dal Provvedimento, sono stati oggetto di rinnovo. Nei pochi casi in cui è stato riscontrato un mutamento nelle circostanze di fatto o di diritto sulle quali l'accordo si basava, il contribuente ha proceduto alla presentazione di una nuova istanza.

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

- a) alle istanze di *ruling* di standard internazionale presentate, alle procedure in corso e agli accordi conclusi nel periodo compreso tra il 2004¹¹ ed il 31 dicembre 2012 (TABELLA 4);
- b) ai tempi di lavorazione delle istruttorie finalizzate alla sottoscrizione di un accordo relativamente al periodo 2004-2012 (TABELLA 5);
- c) ai metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento condivisi dall’Agenzia delle entrate e dal contribuente negli accordi sottoscritti nel periodo 2004-2012 (TABELLA 6).

a) Istanze di *ruling* di standard internazionale presentate

TABELLA 4									
Istanze di ruling internazionale presentate, procedure in corso e accordi conclusi *									
	2004 2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Totale
Istanze di ruling presentate	18	10	6	6	12	16	29	38	135
<i>di cui Unilaterali</i>	18	10	6	6	12	13	22	27	114
<i>di cui Bilaterali o multilaterali</i>						3	7	11	21
Accordi di ruling conclusi	2	2	4	5	6	7	11	19	56
Istruttorie in corso	14	20	16	11	15	21	37	54	
<i>di cui Unilaterali</i>	14	20	16	11	15	18	27	35	
<i>di cui Bilaterali o multilaterali</i>						3	10	19	
Istanze concluse per inammissibilità	1	2	2	2	2	0	1	2	12
Istanze concluse per rinuncia della parte o consensuale	1	0	4	3	1	3	1	0	13

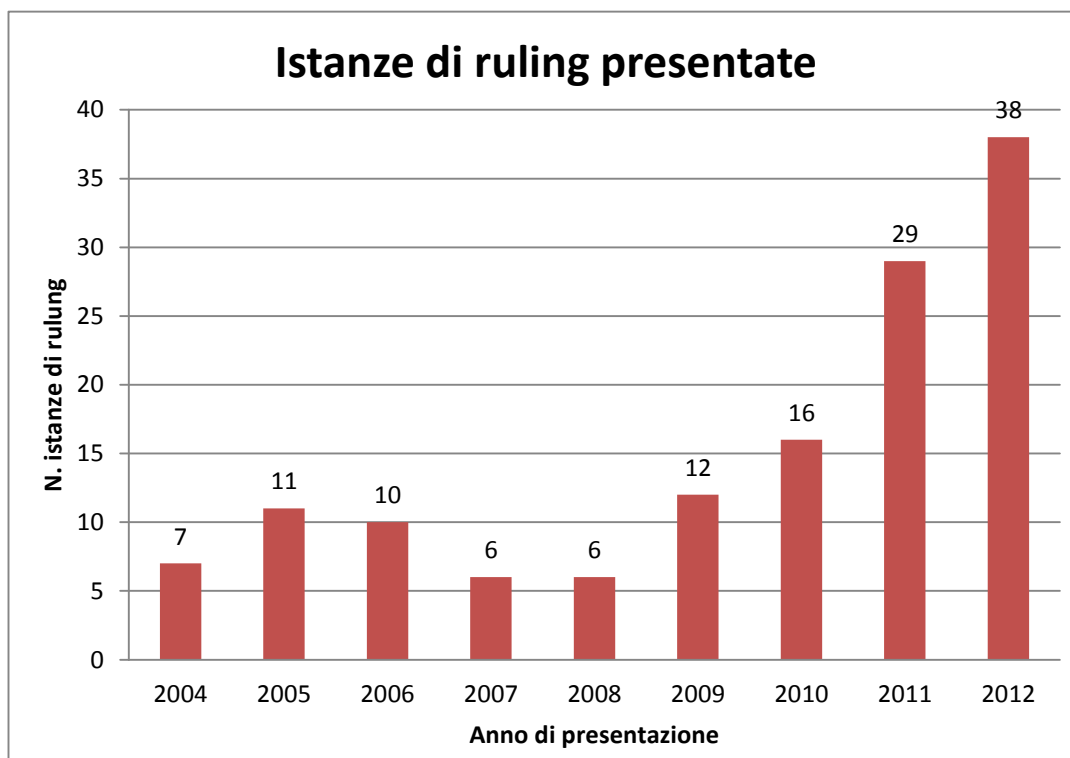
* La presente tabella riepiloga i dati relativi al periodo 2004-2009 (I bollettino) e al periodo 2010-2012. I dati di ciascuna colonna si riferiscono alla situazione esistente al 31/12 del periodo considerato. Si precisa che l'avvio effettivo della procedura di ruling internazionale è avvenuto soltanto nel febbraio 2005. La presentazione di APA bilaterali o multilaterali è possibile a partire dagli ultimi mesi dell'anno 2010 (si veda a riguardo il par. 3.1).

¹¹ 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.

I dati di sintesi riportati nella TABELLA 4 evidenziano che, sul totale delle 135 istanze presentate nel corso del periodo 2004-2012, 123 istanze, a seguito della dichiarazione di ammissibilità, hanno generato istruttorie attive. A tal riguardo, confrontando i dati relativi al periodo 2004-2009 (illustrati nel primo Bollettino) con quelli relativi agli anni 2010, 2011 e 2012 si rileva un notevole incremento delle istanze presentate. A fronte di 52 istanze presentate nel primo quinquennio di vita dell'istituto del *ruling* internazionale, nel triennio 2010-2012 ne sono state presentate 83 e, in particolare, solo nell'anno 2012 sono pervenute all'Ufficio Ruling internazionale complessivamente 38 istanze. A seguito della menzionata attivazione degli APA bilaterali, avvenuta a fine 2010, nel triennio 2010-2012 sono state presentate 21 istanze di APA bilaterali o multilaterali.

I dati relativi al numero delle istanze presentate nel periodo 2004-2012 sono riepilogati nel GRAFICO 1 di seguito rappresentato:

GRAFICO 1 – Ripartizione delle istanze di *ruling* internazionale per anno di presentazione



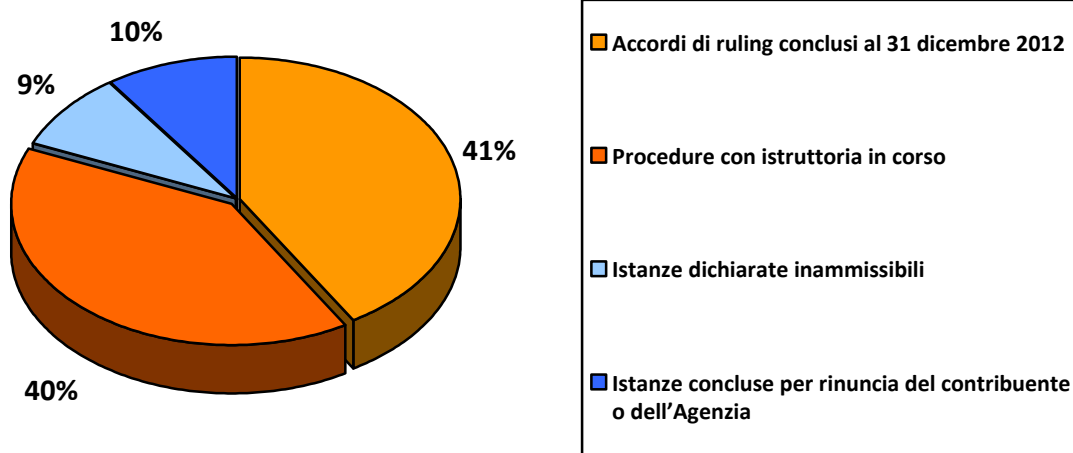
Riprendendo l'esame dei dati della TABELLA 4 si rileva che, alla data del 31 dicembre 2012, 56 istruttorie si sono concluse con la sottoscrizione di altrettanti accordi e 54 sono ancora in corso di svolgimento, mentre solo 13 istruttorie si sono concluse per rinuncia del contribuente o dell'Agenzia delle entrate.

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 4 sono espressi in termini percentuali nel GRAFICO 2 di seguito rappresentato.

GRAFICO 2 – Ripartizione in percentuale degli esiti delle istanze di *ruling* internazionale presentate al 31 dicembre 2012



b) Tempi di lavorazione delle istruttorie

Nella successiva TABELLA 5 viene rappresentata la ripartizione in classi 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 un accordo (di seguito anche “TMS”).

TABELLA 5	
Tempo impiegato per la sottoscrizione dell'accordo di <i>ruling</i>	
Mesi*	N. accordi sottoscritti
<i>da 0 a 6</i>	9
<i>da 7 a 12</i>	19
<i>da 13 a 18</i>	8
<i>da 19 a 24</i>	11
<i>oltre 24</i>	9
<i>totale accordi</i>	56
TMS 16 MESI	

* Ai fini della ripartizione in classi il dato relativo ai mesi impiegati per la conclusione di un accordo di *ruling* è stato approssimato per difetto relativamente a periodi inferiori a 15 giorni e, conseguentemente, per eccesso relativamente a periodi pari o superiori a 15 giorni.

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.

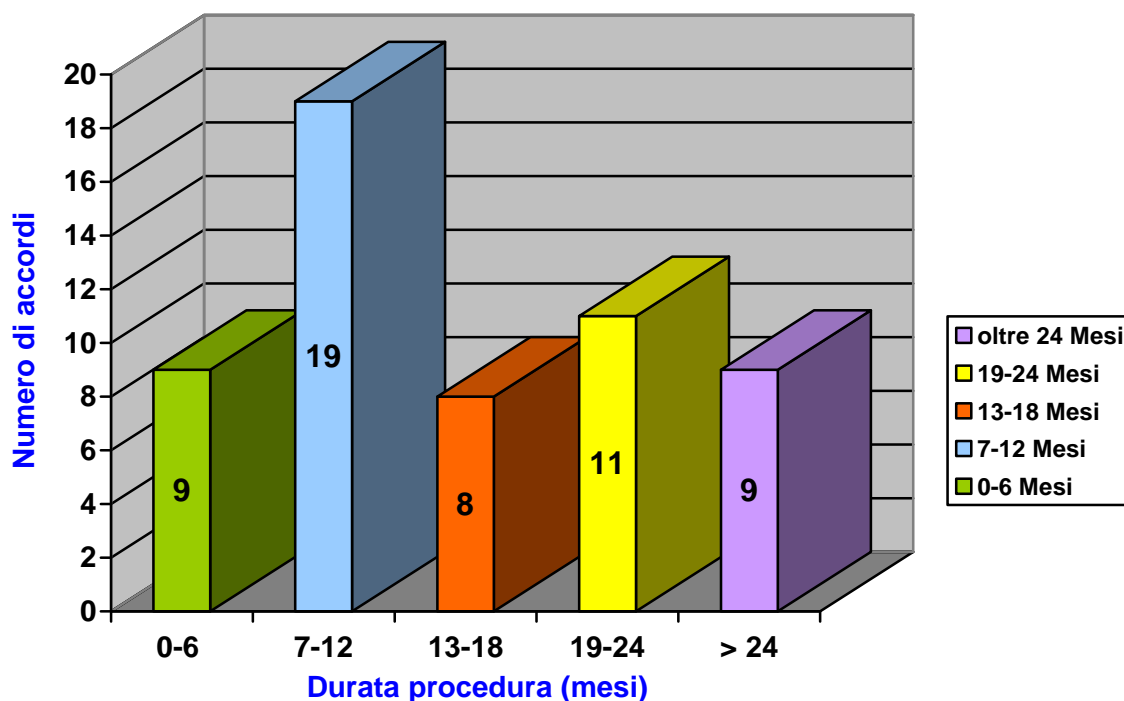
Relativamente al numero complessivo degli accordi raggiunti al 31 dicembre 2012 il TMS è risultato essere di poco superiore ai **16 mesi** ed è stato calcolato come media semplice dei mesi complessivamente impiegati per la sottoscrizione dei singoli accordi.

A tal riguardo, è necessario evidenziare come il TMS possa, in alcuni casi, essere influenzato da elementi fisiologici che causano un allungamento dei tempi di conclusione della procedura di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, quali, ad esempio, ritardi del contribuente nella predisposizione e nella presentazione della documentazione richiesta, modifiche del profilo funzionale del contribuente, riorganizzazioni del gruppo, tempi tecnici necessari alla realizzazione di incontri con rappresentanti della Società istante non residenti nel territorio italiano, ecc.

Dal raffronto di tale dato con il TMS relativo agli accordi di *ruling* conclusi nel periodo 2004-2009, pari a circa 20 mesi, emerge una sensibile diminuzione nei tempi di lavorazione delle istruttorie.

I dati riportati in TABELLA 5 sono rappresentati nel seguente GRAFICO 3 il quale evidenzia la suddivisione, per classi di durata espresse in mesi, delle istruttorie concluse con la stipula di un accordo.

GRAFICO 3 – Ripartizione degli accordi di *ruling* internazionale conclusi nel periodo 2004-2012 in relazione alla classe di durata (espressa in mesi)

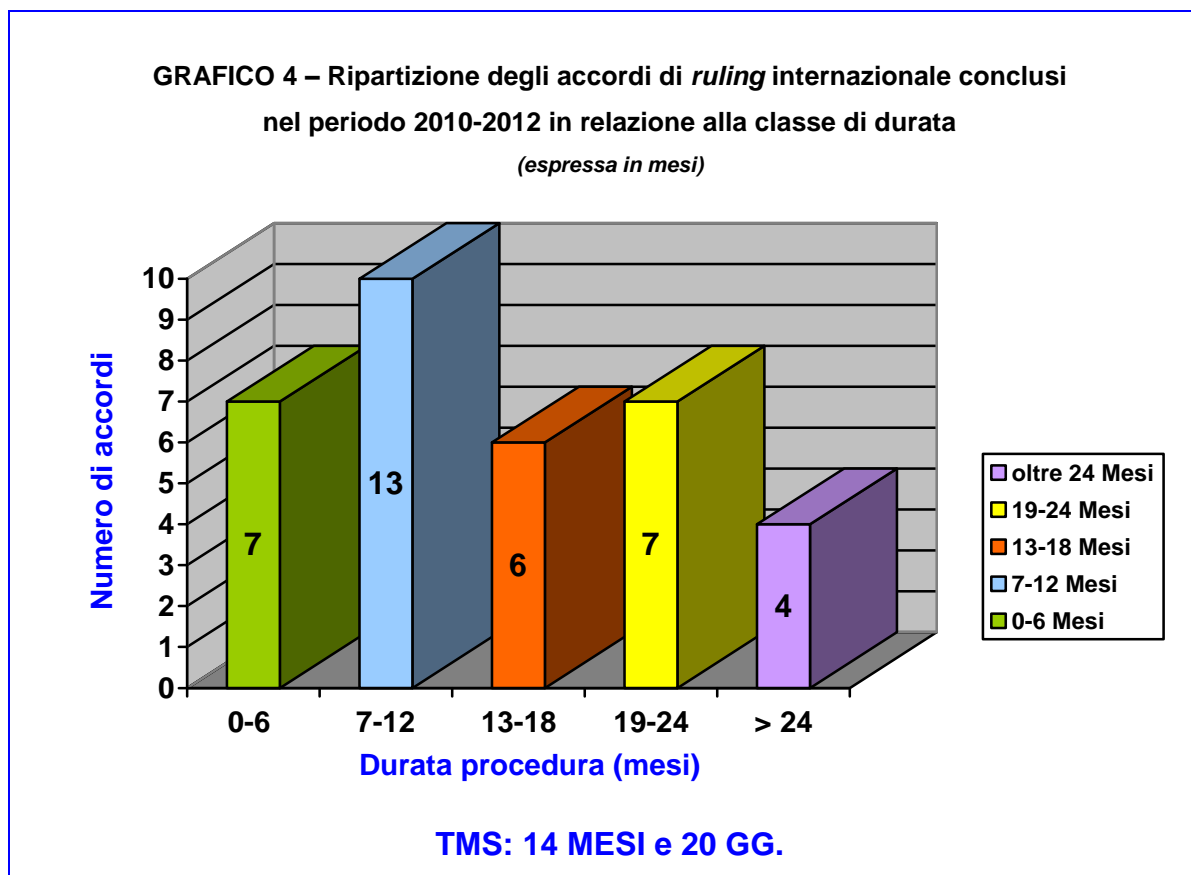


Nello specifico, è possibile rilevare che, considerando il dato complessivo del periodo 2004-2012, oltre l'83% degli accordi di *ruling* internazionale ha avuto una conclusione entro 24 mesi; tale percentuale, confrontata con il dato del primo Bollettino (73%), mostra un miglioramento nei tempi medi di lavorazione delle procedure di *ruling* concluse mediante accordo.

Inoltre, sempre in termini di raffronto con i dati relativi al periodo 2004-2009 occorre evidenziare che dei 9 accordi che hanno avuto una durata che si è protratta oltre i 24 mesi soltanto 4 sono riferibili al triennio 2010-2012.

Il GRAFICO 4, di seguito rappresentato, riporta i 37 accordi di *ruling* conclusi nel triennio 2010-2012 suddivisi per classi di durata, espresse in mesi.

Con riferimento a tale ultimo triennio, la durata media dell'istruttoria si è ridotta a **meno di 15 mesi** evidenziando, rispetto al periodo 2004-2009, un progressivo miglioramento nei tempi di lavorazione delle procedure, passati dai 20 mesi iniziali ai 16 del dato complessivo ed infine ai meno di 15 dell'ultimo triennio.



c) Metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati

Per quanto riguarda le procedure aventi ad oggetto le fattispecie di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR, si riporta nella TABELLA 6 il dettaglio dei metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento adottati negli accordi sottoscritti.

TABELLA 6	
Metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento	
Metodi	N. accordi*
CUP	4
<i>interno</i>	4
<i>esterno</i>	
Cost plus	3
<i>interno</i>	2
<i>esterno</i>	1
Resale Price	2
<i>interno</i>	
<i>esterno</i>	2
Transactional Net Margin Method	24
<i>PLI (profit level indicator):mark-up on total costs</i>	17
<i>PLI (profit level indicator):return on sales</i>	7
Profit split	10
<i>Contributivo</i>	
<i>Residuale</i>	10

* Il numero totale degli accordi riportato nella presente tabella non coincide con il numero di "Accordi di *ruling* conclusi nel periodo 2004-2012" di cui alla Tabella 4 poiché **un accordo può includere anche più di una tipologia di transazioni tra parti correlate che possono essere valutate con metodi diversi**. Si segnala inoltre che ai fini della presente tabella sono state considerate **unicamente le procedure aventi ad oggetto i 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).

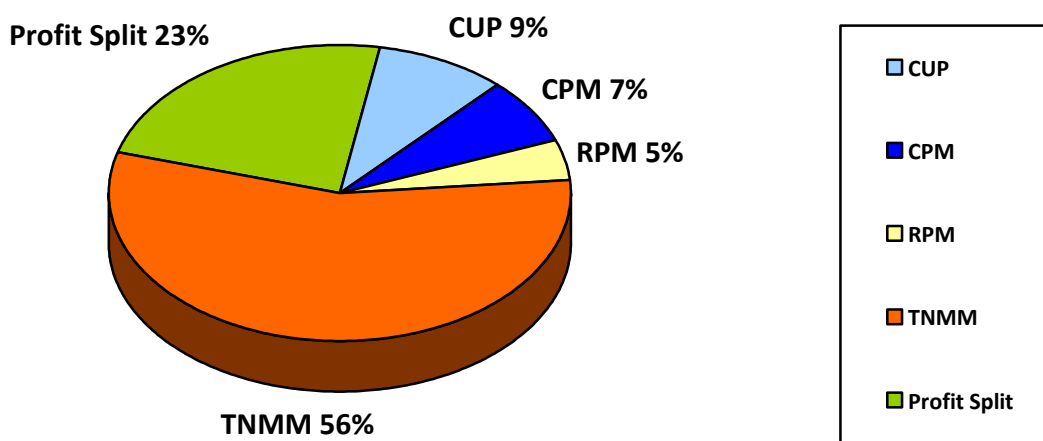
Dall'esame dei dati riportati nella tabella, si rileva che, relativamente agli accordi aventi ad oggetto i prezzi di trasferimento, sono stati adottati metodi reddituali nel 79% dei casi, mentre è stato fatto ricorso ai metodi tradizionali nel restante 21% dei casi.

Più specificamente il *Transactional Net Margin Method* (di seguito “TNMM”) ha trovato applicazione nel 56% degli accordi sottoscritti. Con riferimento ai metodi tradizionali, dalla lettura della tabella si evince che sono stati adottati sia il *Cost Plus Method* (di seguito “CPM”) che il *Comparable Uncontrolled Price* (di seguito “CUP”) ed il *Resale Price Method* (di seguito “RPM”).

In alcuni casi l’Ufficio, al fine eliminare eventuali differenze (in relazione alle funzioni svolte, ai rischi assunti ed agli *asset* detenuti) tra il profilo attribuibile ai *comparables* individuati nel corso dell’attività istruttoria e quello attribuibile al contribuente, ha proceduto all’effettuazione di opportuni “*adjustments*” sui dati di bilancio dei comparabili medesimi¹².

I dati relativi alla TABELLA 6 sono espressi in termini percentuali nel successivo GRAFICO 5.

GRAFICO 5 – Metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento utilizzati negli accordi di *ruling* sottoscritti al 31 dicembre 2012



¹² Si veda il paragrafo 3.47 delle Linee Guida OCSE del 2010, “*Comparability adjustments*”.

7. Tipologia di contribuenti per volume di ricavi e settore merceologico di appartenenza (TABELLE 7 e 8)

Le TABELLE 7 e 8 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 realizzati nell'anno 2010¹³, e del settore di attività.

In particolare, in TABELLA 7 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 2012 è in corso di svolgimento. Tali contribuenti sono stati suddivisi in classi prendendo in considerazione il volume di ricavi realizzato nell'anno 2010.

TABELLA 7		
Composizione dei soggetti istanti per ammontare dei ricavi		
Volume dei ricavi dei soggetti istanti	Numero soggetti*	%
Ricavi < 25 milioni di euro	10	15,38%
Ricavi da 25 a 100 milioni di euro	11	16,92%
Ricavi > 100 milioni di euro	44	67,69%
Totale	65	100,00%

* Il numero complessivo di soggetti indicato non coincide con i dati riportati in Tabella 4 poiché ai fini della presente Tabella un soggetto che ha presentato più di una istanza è stato conteggiato una sola volta.

La maggior parte dei soggetti che hanno fatto ricorso al *ruling* internazionale è rappresentata, per una percentuale pari ad oltre l'84%, da soggetti di medio-grandi dimensioni. La tabella mostra, in particolare, una netta prevalenza (68%) delle imprese qualificabili come “grandi contribuenti” tra i soggetti istanti.

La TABELLA 8, invece, aggrega le attività economiche 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

¹³Anno più recente di disponibilità dei dati finanziari per tutte le società.

elaborato una propria aggregazione in macro-categorie che presentano caratteristiche omogenee.

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

TABELLA 8		
Settore di attività (parte 1)		
Codice CSC	Nomenclatura CSC	N. Soggetti istanti*
1	Industria estrattiva	
2	Industria alimentare e delle bevande	4
3	Industrie tessile e della maglieria	
4	Abbigliamento	1
5	Pelli e calzature	1
6	Legno, mobilio e arredamento	
7	Carta, cartotecnica, stampa ed editoria	
8	Prodotti energetici da raffinazione	
9	Chimica	8
10	Lavorazione della gomma e della plastica	2
11	Vetro e ceramica	
12	Materiali da costruzione di base	2
13	Metallurgia	
14	Lavorazione dei metalli	
15	Apparecchi meccanici ed elettrici	4
16	Meccanica strumentale	1
17	Elettronica	3
18	Elettrotecnica strumentale	6
19	Strumenti di precisione	
20	Autoveicoli	1
21	Altri mezzi di trasporto	
22	Altre industrie manifatturiere	
23	Energia elettrica	
24	Industria delle costruzioni	1
Servizi		N. Soggetti istanti*
	Commercio all’ingrosso e intermediari del commercio	9
	Commercio al dettaglio	1
	Industria del tabacco	2
	Trasporti ferroviari e attività delle agenzie di trasporto	2
	Telecomunicazioni	1
	Assicurazioni	1
	Informatica e attività connesse	4
	Altre attività di servizi alle imprese	7
	Servizi finanziari	4

* Il numero totale dei soggetti istanti riportato nella presente tabella non coincide con la somma degli accordi conclusi e delle istanze in corso di cui alla Tabella 4 poiché frequentemente lo stesso soggetto ha concluso più accordi e/o ha presentato diverse istanze di *ruling*.

L'analisi delle informazioni rilevabili dalla TABELLA 8 evidenzia che la platea di contribuenti che si è rivolta all'istituto del *ruling* internazionale è piuttosto ampia. È possibile rilevare una distribuzione abbastanza equilibrata dei soggetti istanti tra contribuenti che svolgono attività produttiva (pari al 52%) e contribuenti che operano nel settore del commercio e del terziario in genere (48%). Più in dettaglio, tra le imprese che svolgono attività produttive, quasi un terzo opera in settori ad elevata specializzazione ed alto livello tecnologico (quale, ad esempio, il settore IT o elettronico).

8. Fattispecie oggetto di accordo (TABELLA 9)

Al fine di fornire maggiori dettagli relativi alla tipologia di operazioni oggetto degli accordi di *ruling* internazionale conclusi al 31 dicembre 2012, è stata elaborata una specifica tabella (TABELLA 9).

Viene operata una distinzione tra fattispecie aventi ad oggetto le attività menzionate dal Provvedimento quali i prezzi di trasferimento, l'attribuzione di utili o perdite alla stabile organizzazione, l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di interessi, dividendi, *royalties* ed altri componenti di reddito di natura transnazionale.

Relativamente agli accordi in materia di prezzi di trasferimento il dato complessivo è stato suddiviso fra transazioni riferibili al profilo funzionale di un produttore o di un distributore, alle prestazioni di servizi erogate o ricevute nonché alla corretta valorizzazione delle *royalties* corrisposte o ricevute.

Sono evidenziati inoltre, come una tipologia specifica e distinta gli accordi aventi ad oggetto *cost sharing agreements*.

Il quadro delle transazioni oggetto di accordo risulta sufficientemente rappresentativo delle attività economiche esercitate dalle multinazionali sul territorio italiano.

TABELLA 9
Tipologia di transazioni oggetto di accordo

Tipologia di transazione	2004 2009	2010	2011	2012	Totale
<i>Prezzi di trasferimento - Produzione</i>	11	3	2	6	22
<i>Prezzi di trasferimento - Distribuzione</i>	5	3	4	7	19
<i>Prezzi di trasferimento - Prestazione di servizi</i>	3	1	3	4	11
<i>Prezzi di trasferimento - Royalties</i>	1	0	3	1	5
<i>Applicazione ad un caso concreto di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o royalties</i>	0	0	0	1	1
<i>Attribuzione di utili o perdite a stabile organizzazione</i>	2	1	0	1	4
<i>Cost sharing agreements</i>	1	0	1	0	2
Totale *	23	8	13	20	64

* Il numero totale degli accordi riportato nella presente tabella non coincide con il numero di accordi di ruling conclusi di cui alla Tabella 4, poiché il perimetro di un accordo può includere anche più di una tipologia di transazioni tra parti correlate.

Si può osservare una spiccata prevalenza della materia dei prezzi di trasferimento che, nel complesso, rappresenta oltre l'89% del totale degli accordi conclusi. Sono, altresì, presenti fattispecie relative ad accordi di ripartizione di costi e alla determinazione di utili o perdite da attribuire a stabili organizzazioni.

Nel corso del 2012 si è concluso il primo accordo avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* a o da soggetti non residenti.

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 2012. Non costituisce, pertanto, documento di prassi né intende essere una direttiva per l'applicazione del principio di libera concorrenza (cosiddetto *at arm's length principle*) ai sensi dell'art. 9 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni o per l'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, 19 marzo 2013