

## IL SECONDO BOLLETTINO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL «RULING» INTERNAZIONALE

Corriere Tributario, 22 / 2013, p. 1765

Fiscalità internazionale

IL SECONDO BOLLETTINO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL «RULING» INTERNAZIONALE

Committeri Gian Marco

Nel secondo Bollettino del «ruling» di standard internazionale, emanato il 19 marzo 2013 dalla Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate, sono stati illustrati i dati e le informazioni relativi alle istanze presentate nel triennio 2010-2012. Oltre ai chiarimenti circa le caratteristiche ed il funzionamento dell'istituto, il Bollettino fornisce interessanti informazioni circa i tempi di chiusura delle procedure, i metodi prescelti per la definizione dei prezzi di libera concorrenza nonché sulle caratteristiche dimensionali delle imprese e sulla loro classificazione economica.

Riferimenti

Decreto legge 30 settembre 2003 n. 269 Art. 8

**Sommario: [Gli «Advance Pricing Agreement» \(APA\) - Gli APA bilaterali e multilaterali - La procedura di «ruling» internazionale - Il «pre-filing» - L'ambito soggettivo ed oggettivo - Lo svolgimento dell'istruttoria e gli effetti dell'accordo - I metodi applicati per la determinazione dei prezzi di trasferimento - I contribuenti che si sono avvalsi dell'istituto](#)**

Il 19 marzo 2013 l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la seconda edizione del Bollettino del *ruling* di *standard* internazionale in cui sono illustrati i risultati delle attività svolte dall'apposito Ufficio della Direzione centrale accertamento nel triennio 2010-2012. Questa edizione fa seguito alla prima, emanata nell'aprile 2010, in cui si dava conto dei dati relativi alle istanze presentate dai contribuenti dall'attivazione dell'istituto (febbraio 2005) [\[1\]](#) e sino alla fine del 2009 [\[2\]](#).

Il Bollettino è certamente utile per verificare l'evoluzione concreta dell'istituto ed acquisire interessanti informazioni circa le tempistiche per definire gli accordi, le metodologie applicate e la classificazione delle imprese istanti per classi di ricavi e di attività economica [\[3\]](#).

Lo strumento del *ruling* internazionale ha lo scopo di consentire, attraverso un'apposita procedura, la definizione preventiva con l'Amministrazione finanziaria italiana delle questioni aventi ad oggetto [\[4\]](#):

- i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R. (*transfer pricing*);

- 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 *passive income* (dividendi, interessi o *royalties*) ovvero 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 [\[5\]](#).

Si tratta di strumento certamente utile, in grado di contribuire in modo significativo ad eliminare le incertezze che tipicamente connotano le questioni sopra ricordate e che, frequentemente, conducono all'instaurazione di lunghi contenziosi tra imprese e Fisco che non contribuiscono a migliorare il *feeling* dei gruppi multinazionali con il nostro Paese. Il ricorso all'istituto contribuisce, come evidenziato nel Bollettino, «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» [\[6\]](#).

L'*appeal* dell'istituto è dimostrato dal numero crescente delle istanze presentate, ben 89 nel triennio 2010-2012 rispetto alle 46 presentate nel periodo 2005-2009 [\[7\]](#). Si tratta di dato incoraggiante che conferma l'importanza dello strumento e la crescente propensione delle imprese multinazionali ad «aprirsi» al confronto con l'Amministrazione finanziaria domestica cui va dato certamente atto di aver compiuto importanti sforzi per mutare la percezione che di essa avevano i gruppi multinazionali [\[8\]](#).

Con riferimento al *ruling* internazionale va ricordato che la procedura, al contrario delle altre tipologie di interpello, non si conclude con una pronuncia unilaterale dell'Agenzia delle entrate bensì, come ricordato nel Bollettino, «con un accordo tra le parti avente ad oggetto operazioni complesse di carattere transnazionale» che «si innesta a pieno titolo nel processo di *tax compliance* volto a sviluppare il dialogo tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria».

Merita ricordare altresì che l'attivazione della procedura del *ruling* internazionale è stata posta quale condizione per l'esercizio della facoltà, da parte delle imprese estere residenti in uno Stato membro dell'UE che intraprendono nuove attività economiche in Italia, di applicare, per un periodo di tre anni, in luogo della normativa italiana quella vigente in altro Stato membro. Si tratta del «Regime fiscale di attrazione europea», introdotto dall'art. 41 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 [9], e l'obbligo di interpellare l'Amministrazione finanziaria secondo la procedura del *ruling* internazionale, come emerge dalla relazione tecnica al decreto-legge, avrebbe dovuto dissuadere dal tenere «comportamenti opportunistici o potenzialmente elusivi» [10]. È utile osservare come la procedura sia vista, in tale contesto, come un presidio per la tutela erariale, posto che l'impresa richiedente dovrà fornire all'Agenzia delle entrate tutte le informazioni necessarie od utili per la valutazione del caso concreto. L'istituto del *ruling* internazionale, in sostanza, fonda la sua operatività sull'accettazione da parte del contribuente che l'Amministrazione finanziaria venga messa a conoscenza di dati ed informazioni che, tipicamente, in precedenza, erano oggetto di esame e controllo soltanto in sede di verifica ed accertamento. Si può comprendere, quindi, che lo strumento abbia avuto bisogno di tempo per «convincere» gli operatori vista la ritrosia, quasi genetica, degli imprenditori ad «aprirsi» al Fisco.

Nel Bollettino viene correttamente precisato come lo strumento «ha portato a realizzare, in un contesto di trasparenza e collaborazione, la simmetria informativa tra il contribuente e l'Amministrazione».

È proprio nella trasparenza e nella collaborazione che va individuato il cuore dell'istituto: il *trade-off* è rappresentato dal trasferimento all'Amministrazione finanziaria di importanti informazioni per ottenere «in cambio», qualora l'esito della procedura si concluda positivamente, una situazione di certezza in ambiti spesso fondamentali per la gestione delle imprese multinazionali.

### Gli «Advance Pricing Agreement» (APA)

Gli APA sono accordi in tema di prezzi di trasferimento e rappresentano strumenti diffusi da tempo in ambito OCSE [11]. Un APA consiste in un accordo preventivo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria del Paese di residenza circa l'individuazione del metodo di calcolo del prezzo di libera concorrenza riferibile alle operazioni oggetto dell'accordo.

Il *ruling* di standard internazionale è sostanzialmente assimilabile ad un APA unilaterale in quanto rappresenta un accordo vincolante esclusivamente per il contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana.

È chiaro che tale accordo, proprio perché non vincola nessun'altra autorità fiscale estera interessata alla definizione del prezzo di libera concorrenza della medesima transazione, non può garantire il contribuente dal rischio di doppia imposizione internazionale. Ben potrebbe accadere, infatti, che, in una transazione avente ad oggetto la vendita di beni da un'impresa italiana ad una consociata americana, mentre per il Fisco italiano è congruo un prezzo di vendita di 100, per il Fisco americano sia congruo un prezzo di acquisto di 80, così da determinarsi, sul differenziale di 20, una doppia imposizione. Non può comunque negarsi l'importanza dell'eventuale accordo raggiunto con l'Amministrazione finanziaria italiana, che potrà costituire un punto di riferimento per la definizione dei rapporti anche con altre autorità fiscali interessate [12].

### Gli APA bilaterali e multilaterali

È quindi da accogliere con favore l'introduzione, sul finire del 2010, anche nel nostro Paese, degli APA bilaterali o multilaterali. Questi accordi, infatti, come si legge anche nel Bollettino, assicurano «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».

Apprezzabile quindi la scelta operata dall'Agenzia delle entrate di consentire la conclusione di APA bilaterali o multilaterali dando sostanzialmente attuazione al principio contenuto nell'art. 25, par. 3, del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, ai sensi 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».

Dal Bollettino si rileva come alla fine del 2012 fossero ben 19 gli accordi bilaterali in corso con 9 Stati esteri quali controparti <sup>[13]</sup>.

### La procedura di «ruling» internazionale

L'accesso alla procedura è volontario e non richiede il pagamento di alcun diritto di attivazione. La presentazione avviene senza particolari formalità, su carta libera ed in plico non imbustato a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. L'Ufficio competente cui indirizzare l'istanza va individuato in una delle due sedi (Roma e Milano) in cui è articolato l'Ufficio *ruling* internazionale della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia delle entrate sulla base del domicilio fiscale del contribuente <sup>[14]</sup>. Qualora si intenda richiedere un APA bilaterale o multilaterale, l'istanza deve essere presentata alla sede di Roma nonché alla Direzione relazioni internazionali del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia.

### Il «pre-filing»

Prima dell'avvio formale della procedura, su richiesta del contribuente, l'Ufficio *ruling* internazionale è disponibile ad incontri preventivi (cd. *pre-filing*) con il contribuente o con i suoi rappresentanti delegati al fine di fornire chiarimenti e delineare i tratti essenziali della specifica procedura <sup>[15]</sup>. Si tratta di attività molto apprezzabile, che consente al contribuente di comprendere appieno lo strumento di cui sta per avvalersi. L'attività di *pre-filing* - come precisato dall'Agenzia delle entrate nel Bollettino - deve avere ad oggetto tematiche di carattere generale e non può affrontare in dettaglio specifiche fattispecie, è caratterizzata da elementi di informalità rispetto alla procedura vera e propria e può avvenire anche in forma anonima, senza cioè alcuna identificazione del contribuente.

Il *pre-filing* anonimo può essere opzione utile quando il contribuente non abbia ancora deciso se intraprendere o meno la procedura e, quindi, gli incontri siano finalizzati ad una maggiore comprensione dell'istituto; diversamente, il *pre-filing* con identità dichiarata sembra preferibile poiché consente, sempre nell'ambito della generalità, di entrare nel merito della situazione specifica del contribuente istante.

Dal Bollettino emerge chiaramente la tendenza dei contribuenti ad optare per gli incontri preliminari (passati dai 13 del 2009 ad una media di 32 all'anno nel triennio 2010-2012) nonché a preferire il *pre-filing* con identità dichiarata rispetto a quello anonimo: rispetto al 2009, in cui i *pre-filing* anonimi erano stati il 31%, nel triennio 2010-2012 tale percentuale si è ridotta a poco più del 15% (15 su 97).

Interessante risulta anche il dato riguardante la tipologia di operazioni esaminate negli incontri preliminari, da cui emerge la netta predominanza delle tematiche relative ai prezzi di trasferimento rispetto alle tematiche concernenti i *passive income* o l'attribuzione di utili o perdite a stabili organizzazioni <sup>[16]</sup>.

### L'ambito soggettivo ed oggettivo

L'accesso alla procedura è riservato, dal comma 1 dell'art. 8 del D.L. n. 269/2003, alle «imprese con attività internazionale». Il provvedimento 23 luglio 2004 ha chiarito la nozione di impresa con attività internazionale stabilendo regole specifiche per i soggetti residenti e non residenti.

Per i soggetti residenti la qualifica presuppone il soddisfacimento di almeno una delle seguenti condizioni:

- ricadano in una o più delle condizioni dell'art. 110, comma 7, del T.U.I.R.;
- 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, invece, è necessaria la presenza di una stabile organizzazione in Italia.

Con riferimento ai requisiti oggettivi, per le 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».

Quando oggetto del *ruling* sono i prezzi di trasferimento, devono essere indicati, in maniera dettagliata, i beni o i servizi oggetto delle operazioni infragruppo, la tipologia delle operazioni nonché le società non residenti con le quali tali operazioni vengono realizzate e, ovviamente, vanno illustrati i criteri di determinazione del valore normale delle operazioni infragruppo e le ragioni per cui sono ritenuti corretti. In linea di principio, le operazioni comprese nell'ambito del *transfer pricing* possono riguardare tanto cessioni di beni, materiali ed immateriali, quanto prestazioni di servizi, accordi di ripartizione di costi (*cost sharing agreement*) nonché operazioni di *business restructuring* in cui, tipicamente, oggetto delle transazioni sono aziende, rami d'azienda o partecipazioni.

Quando, invece, il *ruling* ha ad oggetto l'applicazione di norme relativamente al pagamento o incasso di *passive income* o altri componenti di reddito di natura transnazionale, l'istanza di accesso alla procedura deve indicare la soluzione che il contribuente intende adottare in concreto e le ragioni per cui ritiene che sia conforme alla legge nonché i soggetti non residenti destinati a percepire o erogare dividendi, interessi, *royalties* o altri componenti reddituali.

Qualora, infine, l'istanza di accesso alla procedura riguardi l'attribuzione di utili o perdite ad una stabile organizzazione, è necessario fornire gli elementi identificativi della stabile organizzazione in Italia o all'estero.

### Lo svolgimento dell'istruttoria e gli effetti dell'accordo

Nei trenta giorni successivi al ricevimento dell'istanza l'Ufficio *ruling* internazionale, appurata l'esistenza dei requisiti essenziali di ammissibilità, convoca l'impresa al fine di riscontrare la completezza delle informazioni ricevute mentre dichiara inammissibile l'istanza qualora venga accertata la carenza di elementi essenziali.

La procedura si articola in più incontri e prevede anche l'effettuazione di uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività «allo scopo di acquisire diretta cognizione dei fatti rappresentati nell'istanza nonché delle funzioni e dei rischi connessi all'attività effettivamente svolta».

I tempi per lo svolgimento della procedura variano in relazione alla complessità della situazione. Il tempo medio per la sottoscrizione dell'accordo nel triennio 2010-2012 è risultato essere di 16 mesi [17], in linea con quello necessario per la conclusione di analoghe istruttorie nella generalità dei Paesi OCSE ed in sensibile riduzione rispetto al tempo di lavorazione delle istruttorie nel periodo 2005-2009 (20 mesi). Se la procedura va a buon fine (e non si conclude invece con l'inammissibilità ovvero la rinuncia alla sua prosecuzione da parte del contribuente o consensualmente), si procede alla sottoscrizione di un accordo nel quale sono definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni oggetto dell'istanza ovvero, negli altri casi, i criteri di applicazione della norma di riferimento. L'accordo è vincolante per entrambe le parti e resta in vigore per tre periodi d'imposta a far data da quello in cui lo stesso viene sottoscritto. La durata triennale rappresenta certamente un limite dell'istituto poiché si tratta di arco temporale non sempre in grado di consentire un'adeguata pianificazione delle attività dei gruppi multinazionali [18]. Sarebbe stata certamente preferibile una durata quinquennale oppure, ancor meglio, una previsione di rinnovo automatico dell'accordo per un ulteriore triennio qualora le situazioni di fatto e di diritto che hanno costituito il presupposto dell'accordo non siano mutate, anche tenuto conto del fatto che è espressamente previsto il controllo periodico da parte dell'Agenzia delle entrate del rispetto dei termini dell'accordo e della permanenza dei richiamati presupposti [19].

Attualmente, invece, è previsto che almeno 90 giorni prima della scadenza dell'accordo il contribuente può presentare istanza di rinnovo che l'Ufficio valuterà al fine di comunicare il proprio assenso o rigetto. È evidente, infatti, l'importanza per l'impresa di poter contare sul rinnovo automatico dell'accordo senza dover «negoziare» nuovamente con l'Agenzia delle entrate, sebbene sia da accogliere con favore la precisazione contenuta nel Bollettino circa il rinnovo pressoché generalizzato degli accordi [20].

Con riferimento alle questioni oggetto dell'accordo, e per il periodo in cui lo stesso esplica efficacia, è inibito all'Amministrazione finanziaria l'esercizio dei poteri ad essa attribuiti dagli artt. 32 ss. del D.P.R. n. 600/1973 [21].

### I metodi applicati per la determinazione dei prezzi di trasferimento

Il Bollettino fornisce interessanti informazioni circa i metodi utilizzati negli accordi in materia di prezzi di trasferimento. Emerge una netta predominanza dei metodi reddituali (79%) rispetto a quelli tradizionali (21%) e, nel dettaglio, si può verificare che il *Transactional Net Margin Method* è stato applicato nel 56%

degli accordi sottoscritti [22]. Nell'ambito dei metodi tradizionali sono stati adottati tutti i principali: *Cost Plus Method*, *Comparable Uncontrolled Price* e *Resale Price Method*. Al fine di rendere maggiormente significativi i confronti con i *comparables* in relazione agli aspetti fondamentali per la definizione dei prezzi di trasferimento (funzioni svolte, rischi assunti, *asset* detenuti), in alcuni casi l'Ufficio ha ritenuto di apportare adeguati aggiustamenti ai dati di bilancio dei soggetti comparabili, seguendo le indicazioni contenute nelle Linee Guida OCSE [23].

### I contribuenti che si sono avvalsi dell'istituto

Nel Bollettino sono riportate tabelle che mostrano le caratteristiche delle imprese che hanno deciso di avvalersi del *ruling* internazionale. La distribuzione dei contribuenti che hanno scelto la procedura del *ruling* per classi di fatturato evidenzia una netta prevalenza delle imprese che si possono considerare di grandi dimensioni (ricavi maggiori di 100 milioni) cui sono ascrivibili quasi il 68% delle istanze [24]. Con riferimento al settore di attività, invece, si assiste ad una sostanziale equivalenza tra istanti appartenenti a settore industriale (52%) e contribuenti che operano nel commercio e nel terziario in genere (48%).

Con riguardo, infine, alla tipologia di transazioni oggetto di accordo, emerge una netta prevalenza della materia dei prezzi di trasferimento (89%), mentre viene segnalato che nel 2012 si è chiuso il primo accordo avente ad oggetto l'applicazione ad un caso concreto di norme concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi o *royalties* a o da soggetti non residenti.

Note:

[1] Il *ruling* di standard internazionale, sebbene introdotto nell'ordinamento tributario italiano con l'art. 8 del D.L. n. 269/2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326/2003, ed attuato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004, ha avuto avvio effettivo soltanto nel mese di febbraio 2005 a seguito del parere favorevole della Commissione europea.

[2] Per una completa disamina del primo Bollettino emesso il 21 aprile 2010, cfr. G. Ferranti, «Il primo bollettino dell'Agenzia delle entrate sul "ruling" internazionale», in *Corr. Trib.* n. 32/2010, pag. 2580.

[3] L'Agenzia delle entrate nelle note di chiusura del Bollettino precisa che il documento ha la finalità di divulgare dati ed informazioni e «non costituisce un documento di prassi né intende essere una direttiva per l'applicazione del principio di libera concorrenza».

[4] Per una disamina più approfondita si rinvia a P. Alonzo - G.M. Committeri - G. Pallaria - G. Scifoni, *Transfer pricing e paradisi fiscali - Temi di Reddito d'impresa*, IPSOA, 2013, pagg. 178 ss.

[5] Va ricordato che qualora il contribuente intenda interpellare l'Agenzia delle entrate circa la configurabilità o meno di una stabile organizzazione dovrà procedere non già con le procedure di interpello ordinario bensì attraverso il *ruling* internazionale. In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate con la risoluzione 9 marzo 2007, n. 41/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

[6] Con riferimento al rischio di doppia imposizione internazionale assume particolare rilevanza l'introduzione - dalla fine del 2010 - degli accordi bilaterali o multilaterali giacché solo queste tipologie di accordi (che coinvolgono le amministrazioni finanziarie di due o più Stati) possono davvero incidere sul rischio di doppia imposizione. L'accordo unilaterale, infatti, non preserva il contribuente dalla possibilità che l'accordo raggiunto con l'Italia venga contestato da altra Amministrazione finanziaria che abbia interessi evidentemente opposti rispetto a quella italiana.

[7] È bene ricordare che delle 89 istanze di *ruling* presentate 21 sono relative ad *advanced pricing agreements* (APA) bilaterali o multilaterali, opzione possibile soltanto dalla fine del 2010.

[8] In tal senso è stato osservato, con riferimento ai dati emersi nel primo Bollettino, come fosse significativo che «la metà dei 19 accordi sia stata conclusa da gruppi esteri che in passato avevano mostrato di percepire, talvolta ingiustificatamente, il sistema fiscale italiano come generalmente ostile o comunque poco disponibile nei confronti degli investitori non residenti» (G. Maisto, «Il *ruling* internazionale piace alle medie imprese», in *Il Sole - 24 Ore* dell'11 maggio 2010, pag. 32).

[9] Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

[10] Allo stato, dopo la bocciatura da parte della Corte dei Conti del decreto attuativo del Ministero dell'economia e delle finanze 11 novembre 2011, non risulta essere stato emanato un nuovo decreto attuativo della disciplina.

[11] Gli APA sono raccomandati dall'OCSE, che tende a privilegiare, in ambito di *transfer pricing*, accordi bilaterali o multilaterali (cfr. nota 6).

[12] In tal senso, G. Ferranti, *op. loc. cit.*, pag. 2582. L'Autore ricorda anche che, qualora le Amministrazioni di altri Stati assumessero orientamenti differenti, resta possibile fare ricorso alla procedura amichevole o a quella di arbitrato prevista dalla Convenzione europea 90/436/CEE del 23 luglio 1990.

[13] La controparte con maggiori APA in corso sono gli Stati Uniti d'America, 4, seguiti dalla Germania e dalla Svizzera, 3.

[14] La competenza territoriale è individuata dall'art. 1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 23 luglio 2004 in forza del quale la sede di Roma è competente per le istanze presentate da imprese aventi il domicilio fiscale in Toscana, Umbria, Marche, Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Calabria, Basilicata, Sicilia e Sardegna mentre la sede di Milano è competente per le istanze presentate da contribuenti aventi domicilio fiscale in tutte le altre regioni.

[15] Nel Bollettino si precisa, a titolo esemplificativo, che i le delucidazioni possono avere ad oggetto le condizioni di ammissibilità, la modalità di svolgimento dell'attività istruttoria, la documentazione da produrre, il periodo di validità dell'accordo ovvero la verifica periodica del rispetto dell'accordo.

[16] Nel triennio 2010-2012 ben 88 sulle 116 transazioni oggetto di *pre-filing* hanno riguardato i prezzi di trasferimento, nel cui ambito vengono individuate tre sottocategorie: quella riguardante il profilo funzionale di un produttore, quella relativa al distributore e quella relativa alle prestazioni di servizi. Le ultime due sono quelle che i contribuenti hanno maggiormente rappresentato negli incontri preliminari.

[17] Cfr. Tabella n. 5 a pag. 17 del Bollettino.

[18] Cfr. L. Tosi, «Il "ruling": tra natura negoziale e principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria» in *Dialoghi dir. trib.* n. 4/2004, pag. 491.

[19] Nel Bollettino viene espressamente ricordato che «nel caso in cui, durante il triennio 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».

[20] Cfr. nota 9 a pag. 13 del Bollettino.

[21] Le tematiche in materia di *transfer pricing* attengono al comparto delle imposte dirette ed è probabilmente per questa ragione che l'art. 8, comma 4, del D.L. n. 269/2003 non ha inibito i poteri di controllo in materia di IVA, sebbene sia da ritenere pacifico che i valori delle transazioni, se rispettano gli accordi presi, siano «coperti» anche ai fini IVA. La Corte UE ha più volte ribadito che le rettifiche in materia di *transfer pricing* non rilevano, ordinariamente, ai fini IVA poiché - conformemente alla norma generale prevista dall'art. 73 della direttiva IVA - la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio, effettuate a titolo oneroso, è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. È un principio fondamentale quello per cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (cfr. da ultimo sent. 26 aprile 2012, causa C-621/10, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA).

[22] Il TNMM è stato adottato in n. 24 accordi, sia nella versione in cui l'indicatore del profitto è individuato nel *mark-up on total cost* - 17 - che in quella in cui sceglie il *return on sales* - 7.

[23] Cfr. par. 3.47, «Comparability adjustments».

[24] I ricavi sono quelli del 2010 e le due classi inferiori (ricavi inferiori a 25 milioni di euro e compresi tra 25 e 100 milioni) hanno accolto, rispettivamente, il 15,38% ed il 16,92% delle istanze.