

## *Il ruling di standard internazionale. Gli Advance price agreements (Apa)*

Dottor Guido Doneddu



## ***Gli Advance Pricing Agreements (APA)***

### **La definizione**

Il paragrafo 4.123 delle linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali del 2010, definisce un APA come *“un accordo che fissa, prima della realizzazione delle transazioni controllate, una determinata serie di criteri (ad esempio: metodo, elementi comparabili e relative rettifiche appropriate, ipotesi di base sugli sviluppi futuri) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati a quelle transazioni nel corso di un determinato periodo di tempo.”*



# ***Gli Advance Pricing Agreements (APA)***

## **Le tipologie di APA**

➤ A seconda del numero delle amministrazioni fiscali coinvolte nell'APA possiamo distinguere:

- APA unilaterali

§ Accordo che coinvolge solo l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, nell'ambito della propria giurisdizione, senza il coinvolgimento delle altre amministrazioni eventualmente interessate.

§ Gli APA unilaterali presentano una utilità limitata perché non garantiscono l'eliminazione dei rischi di doppia imposizione. Gli APA unilaterali nel nostro ordinamento sono stati introdotti dall'articolo 8 del D.L. n. 269 del 30 settembre 2003, che ha previsto l'istituto del *ruling internazionale*.



# ***Gli Advance Pricing Agreements (APA)***

## **Le tipologie di APA (segue)**

- APA bilaterale e multilaterale
  - Nel caso degli APA bi/multilaterali, l'accordo è posto in essere tra le Amministrazioni fiscali di due (APA bilaterale) o più Paesi (APA multilaterale) sulla scorta delle procedure amichevoli normalmente riconducibili tipologicamente all'articolo 25 del Modello di Convenzione OCSE.
  - L'OCSE privilegia l'adozione di APA bi/multilaterali



## ***Il ruling di standard internazionale***

### **Di cosa parliamo**

- E' 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.
- La procedura di *ruling* attiene sia alla materia dei prezzi di trasferimento, sia ad altre fattispecie richiamate nell'articolo 2 del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004.

# ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

## **La procedura**

- Al fine di avere accesso alla procedura di *ruling* internazionale l'impresa deve indirizzare al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate apposita istanza. Ove si voglia richiedere l'attivazione di un APA bilaterale o multilaterale l'istanza deve essere presentata, oltre che all'ufficio ruling dell'Agenzia, anche al Ministero dell'economia e delle finanze.
- L'istanza deve contenere indicazioni dettagliate con riferimento alle società coinvolte, ai beni e servizi oggetto di transazioni infragruppo, nonché alla *transfer pricing policy* adottata dal gruppo.
- Entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, ovvero dall'ultimazione di una prima attività istruttoria finalizzata a considerarla ammissibile, l'Agenzia delle entrate invita il contribuente ad un primo incontro, al fine di verificare la completezza della documentazione già inviata e chiedere eventuali ulteriori informazioni a supporto.



# ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

## **La procedura (segue)**

- Nei 180 giorni successivi al ricevimento dell'istanza da parte dell'AdE (termine meramente ordinatorio), si susseguono altri incontri di contraddittorio con il contribuente, a meno che non siano coinvolte Amministrazioni fiscali di altri Paesi. In tal caso il termine di conclusione della procedura può essere differito, e dipende dai tempi impiegati dalle amministrazioni estere nel fornire le informazioni necessarie.
- La procedura si perfeziona con la sottoscrizione congiunta di un accordo, nel quale sono definiti i criteri ed i metodi di calcolo del valore normale delle transazioni oggetto dell'istanza, nonché i criteri di applicazione della normativa di riferimento in tutti gli altri casi. L'accordo ha validità quinquennale, a decorrere dal periodo di imposta in cui viene sottoscritto.
- Entro 90 giorni dalla scadenza del triennio di validità dell'accordo, può essere presentata richiesta di rinnovo, soggetta a valutazione da parte dell'Agenzia.



# ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

## **Il quinquennio di validità**

- Nel quinquennio di validità dell'accordo, l'AdE procede ad un controllo periodico, volto a verificare il rispetto dei termini dell'accordo sottoscritto, ovvero che non siano intervenuti mutamenti nelle condizioni di fatto o di diritto costituenti presupposto delle conclusioni condivise in sede di accordo.
- Il controllo avviene mediante uno o più accessi dei funzionari dell'Agenzia presso le sedi della società.
- La società è inoltre tenuta a fornire, dietro richiesta, tutte le informazioni e la documentazione necessari all'espletamento delle attività di verifica.
- Se durante le verifiche si riscontrassero delle modifiche delle condizioni di fatto e/o diritto su cui l'accordo si basa, sarà necessario avviare una nuova fase di contraddittorio finalizzata alla modifica dell'accordo esistente.



## ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

### **Un'opportunità: il *pre-filing***

- Su richiesta del contribuente può essere avviata una fase di *pre-filing*, finalizzata ad ottenere delucidazioni sulle modalità di presentazione dell'istanza e di delinearne anticipatamente i tratti essenziali.
- Tale fase si concretizza in uno o più incontri informali tra il contribuente e l'Amministrazione, e può avvenire anche in forma anonima senza identificazione del contribuente e senza specificare nel dettaglio le transazioni interessate.
- E' utile per il contribuente, soprattutto per capire se c'è la concreta possibilità di arrivare ad un accordo con l'Amministrazione.



# ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

## **Le statistiche**

(Fonte: *Bollettino di standard del ruling internazionale* - II edizione)

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



## ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

### **I tempi di definizione dell'accordo**

(Fonte: *Bollettino di standard del ruling internazionale* - II edizione)

#### **Tempo impiegato per la sottoscrizione dell'accordo di *ruling***

<b>Mesi*</b>	<b>N. accordi sottoscritti</b>
<i>da 0 a 6</i>	<b>9</b>
<i>da 7 a 12</i>	<b>19</b>
<i>da 13 a 18</i>	<b>8</b>
<i>da 19 a 24</i>	<b>11</b>
<i>oltre 24</i>	<b>9</b>
<b><i>totale accordi</i></b>	<b>56</b>
<b>TMS 16 MESI</b>	

## ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

### **Vantaggi**

- Considerato l'elevato rischio fiscale che comporta il “*transfer pricing*” in Italia, la definizione *ex ante* delle politiche adottate dal gruppo tutela il contribuente a fronte di procedimenti contenziosi, potenzialmente molto onerosi.

### **Aspetti critici**

- Tempi
- Oneri documentali
- Il team dell' Ufficio *ruling* internazionale dell'Agenzia delle entrate è composto da esperti in materia, è quindi necessario fornire documentazione qualitativamente valida ed in tempi brevi.
- Impegno da parte del servizio amministrativo per la fornitura di documenti e dati contabili

## ***Il ruling di standard internazionale per le operazioni di transfer pricing***

### **L'esperienza sul campo**

- Necessità di costante supporto da parte della funzione amministrativa della società.
- La politica dei prezzi adottata deve essere chiaramente enunciata e la relativa documentazione probatoria di supporto deve essere disponibile già in sede di accesso alla procedura.
- È fondamentale una efficace gestione delle riunioni svolte con il team del ruling internazionale.
- La documentazione contabile fornita deve essere chiara e “priva di contraddizioni” con quanto enunciato nella *transfer pricing policy*.