RULING Avanza anche in Italia lo strumento che permette accordi preventivi con le multinazionali

Patti chiari tra Fisco e holding

Le aziende evitano conflitti e rischi di doppia imposizione, l'amministrazione conta su prelievi certi

Altre tipologie di interpello su materie diverse

Il campo di applicazione

Il confronto tra ruling internazionale e Advanced price Agreements (Apa) dell'Ocse

Ruling internazionale (articolo 8, Dl 269/03)	Advanced price agreements
SOGGETTI	
1 Impresa con attività internazionale residente 2 Impresa non residente con stabile organizzazione in Italia	Impresa con attività internazionale residente
OGGETTO	
1 Transfer pricing 2 Interessi, dividendi, royalties 3 Altri componenti di reddito di carattere internazionale	Transfer pricing
EFFETTI	
Accordo vincolante per tre periodi d'imposta Esclusione dei poteri di accertamento per le materie oggetto dell'accordo	Definizione concordata dei prezzi di trasferimento con esclusione del potere di accertamento del Fisco

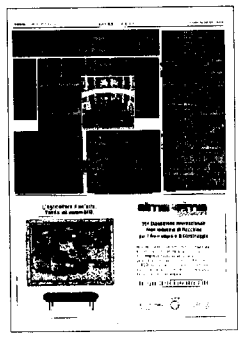
Patti chiari, amicizia lunga anche con il Fisco. La procedura di ruling internazionale introdotta in Italia nel 2003 (articolo 8 del Dl 30 settembre 2003, convertito nella legge 326/2003) rientra nel processo di *tax compliance*, intrapreso da diversi anni, finalizzato alla costruzione di un rapporto tributario "concordato" fra il soggetto attivo e i soggetti passivi della pretesa tributaria. Obiettivo: migliorare le relazioni tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente su questioni complesse e tradizionalmente conflittuali.

Ruling internazionale. Consente alle imprese con attività internazionale di giungere a un accordo con l'amministrazione finanziaria, sempre in via preventiva, su criteri e metodi di determinazione del valore normale dei prezzi di trasferimento e sulla corretta qualificazione di dividendi, interessi e royalties. L'articolo 8 del Dl 269/2003 — in vigore dal 1° gennaio 2004 e pienamente operativo dopo l'emanazione del provvedimento di attuazione del direttore dell'agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004 — avvicina il nostro ordinamento tributario a quello di altri Paesi, che già adottano simili strumenti, quali gli Advanced price agreements (Apa), finalizzati a prevenire e risolvere le controversie con i contribuenti che operano in mercati internazionali nonché a prevenire i contrasti tra gli ordinamenti tributari di diversi Stati.

Prezzi di trasferimento. Questi strumenti, oggetto di uno specifico rapporto Ocse del 1995 (*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*) sono istituti mediante i quali contribuenti e autorità fiscali competenti raggiungono un accordo preventivo in merito all'applicazione dei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento, che consentono di conciliare due ordini di esigenze: da un lato, quella del contribuente di prevenire possibili conflitti e fenomeni di doppia imposizione; dall'altro, l'obiettivo dei singoli Stati di limitare il rischio di sottrazione di materia imponibile sulla quale prelevare l'imposta.

Il raffronto. Sulla base degli indirizzi dell'Ocse sono numerosi gli Stati che hanno adottato strumenti riconducibili al modello dell'Apa per raggiungere accordi preventivi con le imprese multinazionali operanti nel loro territorio al fine di definire in maniera "concordata" i criteri di determinazione dell'obbligazione tributaria con riferimento al complesso regime dei prezzi di trasferimento delle imprese con attività internazionale. In una prospettiva comparatistica è possibile operare il confronto tra il nostro strumento interno e quelli simili vigenti in altri Paesi, sia dell'Unione europea che extracomunitari. Nella scheda riportata a fianco è sintetizzata la disciplina vigente negli Usa, nel Regno Unito, nonché in Francia, Germania e Paesi Bassi, che sono gli Stati che hanno da tempo una più consolidata presenza in materia.

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI



L'istanza / Anche per dividendi, interessi, utili e perdite

Esame non solo ai prezzi

Il ruling di standard internazionale è assimilabile agli Advanced pricing Agreements (Apa) previsti dal rapporto Ocse, ma presenta un ambito di applicazione più ampio: il riferimento infatti non è solo al regime dei prezzi di trasferimento ma anche ai dividendi, agli interessi e alle royalties.

La legge enumera queste materie non in termini tassativi, ma come indicazione di una casistica "principale" di riferimento. Il provvedimento amministrativo di attuazione conferma la possibilità di utilizzare il ruling per disciplinare anche altri componenti di reddito di carattere internazionale.

L'avvio della procedura. Il ruling internazionale prevede la preventiva definizione, in contraddittorio fra contribuente e amministrazione finanziaria, dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni, sulla base dell'istanza dell'impresa: questa deve contenere l'indicazione dettagliata dei beni e dei servizi oggetto delle operazioni infragruppo e la tipologia delle operazioni. In sostanza l'accordo è finalizzato alla determinazione del quantum del reddito imponibile.

Diverso è per interessi, dividendi, royalties e altri componenti di reddito di carattere internazionale: in questi casi il ruling è finalizzato alla determinazione della qualificazione giuridica del reddito e non alla definizione del quantum.

L'istanza di accesso per questi componenti di reddito deve indicare: il caso in relazione al quale è prodotta l'istanza; i soggetti non residenti destinati a percepire o erogare dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali; la soluzione applicabile sulla base della normativa e le ragioni per cui si ritiene che sia conforme alla legge.

Utili o perdite. Se l'istanza concerne l'attribuzione di utili o perdite a una stabile organizzazione in Italia di un'impresa non residente o a una stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa residente, devono essere indicati: a) gli elementi utili a identificare la stabile organizzazione in Italia o all'estero; b) la soluzione applicabile sulla base della normativa di riferimento e le ragioni per cui si ritiene conforme alla legge.

Gli effetti / «Vincoli» per un triennio

L'accertamento si blocca

Il nostro ordinamento prevede già varie procedure di interpello esperibili in diverse fattispecie: da quello sull'interpretazione di norme caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza a quello in materia di spese di rappresentanza, nonché sui costi di operazioni con imprese situate in paradisi fiscali, fino a quello per la disapplicazione di norme antielusive (articolo 37-bis, comma 8, Dpr 600/73).

Il nuovo interpello internazionale impone la presentazione da parte del soggetto interessato di un'istanza (si veda l'articolo a fianco) al competente ufficio dell'agenzia delle Entrate di Milano o Roma, a seconda del domicilio fiscale del richiedente. La procedura termina con la stipulazione di un accordo fra il contribuente e l'Ufficio dell'agenzia delle Entrate che vincola le parti per tre periodi d'imposta, quello di stipula e due successivi, salvo che intervengano modificazioni delle circostanze di fatto e di diritto rilevanti ai fini delle metodologie indicate e che risultano dall'accordo.

Gli effetti. L'accordo limita i poteri di accertamento degli uffici finanziari, che non possono esercitare il potere di accertamento sulle questioni regolate dall'accordo nei periodi di imposta di validità dello stesso. Il ruling internazionale italiano s'inquadra, pertanto, tra gli Apa di carattere unilaterale in quanto all'accordo partecipa solo l'amministrazione fiscale italiana. L'articolo 8, comma 3, del Dl 269/03 prevede tuttavia che l'autorità fiscale italiana debba inviare copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con cui i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

Cooperazione fiscale. Dovrebbe così trovare applicazione la normativa in materia di reciproca assistenza e cooperazione amministrativa fra gli Stati in materia fiscale. L'invio di copia dell'accordo all'autorità straniera presuppone, infatti, una sorta di invito all'altra autorità fiscale di attivare la procedura di accordo bilaterale prevista da direttive comunitarie e norme internazionali, in particolare nell'ipotesi in cui l'amministrazione italiana cui è stata rivolta la richiesta di ruling si trovi nella condizione di riconoscere deduzioni fiscali su dividendi, interessi e royalties originati negli altri Stati.

PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI

Le intese all'estero

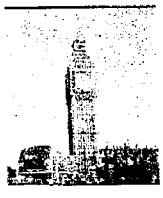
Le normative dei cinque Paesi che si sono adeguati prima dell'Italia

STATI UNITI

■ Gli Apa sono stati introdotti fin dal 1991 e sono finalizzati alla conclusione di un accordo fra l'autorità fiscale (*Internal Revenue Service, Irs*) e le imprese che, partendo da alcuni elementi oggettivi, consente di determinare un prezzo di trasferimento infragruppo che possa essere considerato congruo da entrambe le parti. La legge, cioè, non prevede criteri indiscutibili per determinare il prezzo di trasferimento, ma stabilisce in modo generico che il criterio da applicare in ogni caso sia quello «di un contribuente non vincolato che tratta in condizioni di libera concorrenza con altro contribuente non vincolato». Il principio è quello secondo il quale la sussistenza di condizioni di libera concorrenza porta all'individuazione del *reasonable profit* e, per conseguenza, anche del giusto onere fiscale: la questione è quella di individuare il prezzo in condizioni di libera concorrenza. A questo fine sono utilizzabili gli *Advanced pricing agreements*.

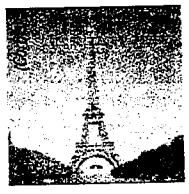
REGNO UNITO

■ Qui gli Apa sono disciplinati dalle *sections 85-87 del Finance Act del 1999*. Questa normativa consente al contribuente di concludere due tipologie: quello unilaterale, nel caso in cui coinvolga solo l'amministrazione inglese e quello bilaterale, nel caso in cui l'accordo sia il risultato di una negoziazione tra l'amministrazione inglese e le autorità fiscali di un altro Paese. In ogni caso, si tratta di un'intesa scritta che conclude un procedimento iniziato dal contribuente, del quale i soggetti coinvolti si impegnano a rispettare i termini e le condizioni. Il contribuente deve inviare ogni anno all'amministrazione finanziaria un rapporto che consenta di verificare il rispetto delle condizioni dell'accordo. Inoltre il contribuente può chiedere che l'Apa venga rinnovato formulando una richiesta entro sei mesi dalla scadenza del primo accordo, sempre che le condizioni delle transazioni oggetto rimangano immutate; in mancanza, sarà necessario presentare una nuova richiesta secondo la procedura ordinaria.



FRANCIA

■ Sono stati introdotti nel 1999. L'ordinamento francese presenta un aspetto peculiare, in quanto non sono previsti Apa unilaterali né multilaterali, ma solo accordi bilaterali che vengono negoziati sulla base dell'articolo 25 del modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni. La procedura prende l'avvio con una preventiva riunione fra l'impresa interessata e l'amministrazione finanziaria, nella quale viene valutata l'opportunità di ricorrere a un Apa e vengono acquisiti gli elementi necessari per determinare correttamente i prezzi di trasferimento secondo il criterio del «prezzo di libera concorrenza». Quando l'Amministrazione francese approva la politica dei prezzi di trasferimento proposta dalla società, ha inizio la fase dell'accordo con l'autorità fiscale competente dell'altro Stato interessato. All'esito di questa fase ci sono due alternative:
— non viene raggiunto alcun accordo e allora la procedura termina;
— viene raggiunto un accordo fra le amministrazioni fiscali dei due Stati interessati: in questo caso l'amministrazione invia una comunicazione al contribuente con l'indicazione dei termini dell'accordo. L'intesa dura da tre fino a un massimo di cinque anni. Le parti si devono impegnare a rispettare i termini dell'accordo e il contribuente ha l'obbligo di inviare annualmente all'amministrazione un rapporto per permettere il controllo del rispetto delle condizioni previste.

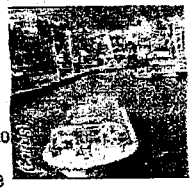


GERMANIA

■ Non c'è una disciplina specifica, ma è previsto soltanto che l'amministrazione finanziaria possa rilasciare pareri preventivi anche se privi di carattere generale. Inoltre, si segnala che l'amministrazione tedesca è piuttosto critica nei confronti degli Apa che provengono da amministrazioni di altri Paesi, che normalmente non vengono presi in considerazione.

PAESI BASSI

■ Gli Apa risultano attualmente disciplinati da un decreto del ministro delle Finanze del 30 marzo 2001. La procedura può essere attivata sia su richiesta di una società olandese che su iniziativa di una società straniera e l'accordo può riguardare tutti gli aspetti inerenti ai prezzi di trasferimento o può essere circoscritto ad alcune specifiche operazioni. Il sistema olandese prevede la possibilità di pubblicare sia gli Apa conclusi sia quelli solo richiesti in modo da garantirne l'uniformità nel tempo.



PAGINA A CURA DI
LUIGI FERRAJOLI