

Dott. Marco Spadotto

DOTTORE COMMERCIALISTA

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI VENEZIA

VALORE IN DOGANA E PREZZI DI TRASFERIMENTO

19 novembre 2019



marcospadotto@studiotosi.com

IL VALORE DELLE MERCI

Il valore delle merci in dogana, unitamente a classificazione e origine, rappresenta uno degli elementi fondamentali ai fini della liquidazione della fiscalità doganale, costituendo la base imponibile dei dazi *ad valorem*.

Necessità di stabilire regole uniformi: attraverso l'intervento sulle regole per la determinazione del valore è facile aggirare il livello concordato dei dazi (ad esempio: oneri protezionistici «occulti»).

Per questo esiste una disciplina internazionale strutturata e corposa, pedissequamente trasposta nella disciplina unionale.

LE FONTI

Art. VII dell'Accordo generale WTO
+
Accordo WTO sul valore doganale (*Custom valuation agreement*)

} Artt. 69-76
CDU e artt.
127-146 RE

Soft Law (commentari, pareri, studi, note esplicative)
del Comitato sul valore doganale WTO e Comitato tecnico sul valore doganale WCO

LE FONTI

L'art. VII dell'Accordo generale WTO definisce il valore doganale come «valore attuale», inteso come il prezzo di vendita in libera concorrenza delle merci.

L'Accordo WTO sul valore doganale precisa il metodo prioritario per la determinazione del valore in dogana, che è quello del «valore di transazione».

RILIEVO ALLA SOSTANZA: il **valore di transazione** è il prezzo effettivamente pagato o da pagare, il prezzo reale, riferito agli specifici beni oggetto di importazione.

Cinque **metodi alternativi** da applicare in **ordine gerarchico**.
Divieto di ricorrere a valori minimi, arbitrari o fittizi.



IL VALORE DI TRANSAZIONE

Ai sensi del comma 1 dell'art. 70 CDU, la base primaria per il valore in dogana dei prodotti importati è rappresentata dal valore di transazione, ossia dal prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, "eventualmente adeguato".

Il comma 2 prevede che *«il prezzo effettivamente pagato o da pagare è il **pagamento totale** che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore a una terza parte, a beneficio del venditore, **per le merci importate**, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come **condizione della vendita** delle merci importate»*.

IL VALORE DI TRANSAZIONE

La nozione di «pagamento» è una nozione ampia (non solo pagamento in denaro).

Il valore doganale comprende il corrispettivo complessivo, ossia l'insieme di tutti i diritti, economicamente valutabili, che rappresentano la controprestazione della vendita.

Inoltre, deve sussistere una stretta correlazione tra merci importate e pagamento.

Vanno ricompresi anche i pagamenti effettuati nei confronti di terzi, che siano condizione per la vendita delle merci, purché, alternativamente, si tratti di terzo collegato al venditore o il pagamento sia effettuato per adempiere ad obbligo del venditore o a beneficio di quest'ultimo.



IL VALORE DI TRANSAZIONE

Il valore di transazione deve essere individuato sulla base della vendita avvenuta immediatamente prima che le merci siano introdotte nel territorio doganale dell'unione, purché essa sia stata realmente finalizzata all'esportazione verso la UE.

È stato definitivamente abbandonato il metodo del *first sale* (che nelle vendite a catena, generalmente, consentiva di ridurre la base imponibile).

In nessun caso può assumere rilievo una vendita nazionale (non finalizzata all'esportazione in UE).

Non rileva il momento di immissione in libera pratica.

IL VALORE DI TRANSAZIONE

Il prezzo di vendita indicato in fattura non può essere semplicemente trasposto nella dichiarazione doganale, poiché la legge individua alcune voci di costo che, al ricorrere di precise condizioni, non vanno computate nel valore di transazione, ed elementi di spesa che, al contrario, vanno sommati al prezzo di vendita della merce.

L'elencazione è tassativa.



IL VALORE DI TRANSAZIONE

DA ADDIZIONARE ex art. 71 CDU:

- commissioni e spese di mediazione (escluse le commissioni di acquisto);
- costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
- costo dell'imballaggio comprendente sia la manodopera che i materiali;
- valore, attribuito alle condizioni di cui all'art. 71 lett. b) CDU, delle materie, componenti, parti ed elementi simili incorporati nelle merci importate o degli utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate o delle materie consumate durante la produzione delle merci importate ovvero o dei lavori di ingegneria, di studio, d'arte e di design, piani e schizzi eseguiti in un Paese terzo e necessari per produrre le merci importate (c.d. apporti);
- corrispettivi e diritti di licenza (relativi a royalties, brevetti, know how) quali condizioni di vendita delle merci da valutare;
- valore di ogni parte del prodotto di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione od utilizzazione delle merci importate spettante direttamente od indirettamente al venditore;
- spese di trasporto delle merci importate fino al luogo di introduzione nella UE;
- spese di assicurazione delle merci importate fino al luogo di introduzione nella UE;
- spese di carico e movimentazione, connesse col trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione nella UE.



IL VALORE DI TRANSAZIONE

DA DEDURRE ex art. 72 CDU:

- spese di trasporto delle merci dopo il loro arrivo nel luogo di introduzione nel territorio doganale dell'Unione;
- spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'importazione sulle merci importate (ad es.: impianti, macchinari o materiale industriale);
- interessi conseguenti ad accordo di finanziamento concluso dal compratore alle condizioni di cui all'art. 72 lett. c) CDU;
- spese relative al diritto di riproduzione nella UE delle merci importate;
- commissioni di acquisto;
- dazi all'importazione e gli altri oneri da pagare nell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.



IL VALORE DI TRANSAZIONE: COMMISSIONI E SPESE DI MEDIAZIONE

Vanno incluse nel valore doganale le commissioni e le spese di mediazione (agenti), escluse le commissioni di acquisto, purché esse siano strettamente riferite ai beni oggetto delle operazioni di importazione, siano sostenute dall'acquirente/importatore e riguardino la transazione (tra venditore e acquirente) inerente la merce importata.

Non rilevano le commissioni alla vendita corrisposte per la commercializzazione, nel mercato interno, dei beni importati.

IL VALORE DI TRANSAZIONE: LE *ROYALTIES*

Se non sono già incluse nel prezzo, i diritti di licenza concorrono alla determinazione del valore della merce soltanto se, il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarli come condizione per la vendita (non è un automatismo).

- a) Il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare il pagamento (legame tra licenziante e produttore).
- b) Il pagamento è effettuato per soddisfare un dovere del venditore, conformemente agli obblighi contrattuali.
- c) Le merci non possono essere vendute all'acquirente o da questo acquistate senza versamento dei corrispettivi o dei diritti di licenza ad un licenziante.

IL VALORE DI TRANSAZIONE: SPESE TRASPORTO

Il costo del trasporto internazionale, sostenuto fino al luogo di introduzione della merce nel territorio dell'Unione, concorre alla determinazione del valore.

Pro quota se il costo non è ripartito e il trasporto si spinge all'interno dell'Unione.

Quando il trasporto è gratuito, il valore in dogana comprende le spese di trasporto fino al luogo di introduzione, calcolate in base alla tariffa normalmente applicata per quel tipo di trasporto.

IL VALORE DI TRANSAZIONE: GLI SCONTI

Incidono, in diminuzione, sul valore di transazione, solamente gli sconti (1) contrattualmente previsti in misura determinata e (2) che sono applicati prima dell'immissione in libera pratica dei beni.

Se lo sconto è dovuto al pagamento anticipato dell'importatore, è sufficiente che il prezzo non sia stato effettivamente pagato al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

Le riduzioni derivanti dalle modifiche contrattuali successive al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana rilevano civilisticamente tra le parti, ma non ai fini doganali.

ESCLUSIONE DEL VALORE DI TRANSAZIONE

Esistono delle eccezioni alla regola generale che la rendono inapplicabile:

- se ci sono delle restrizioni per la cessione o l'utilizzazione delle merci da parte del compratore;
- se la vendita o il prezzo sono subordinati a condizioni o prestazioni dal valore non quantificabile;
- se i proventi della successiva rivendita, cessione o utilizzazione della merce ritornano al venditore;
- se il compratore e il venditore sono legati e la loro relazione ha influito sul prezzo.

ESCLUSIONE DEL VALORE DI TRANSAZIONE

La nozione di legame, in materia doganale, è decisamente più ampia di quella utilizzata in materia di imposte sui redditi.

Art. 127 RE: ad esempio, sono collegati anche se un terzo detiene 5% di entrambi, se controllano una terza persona, ovvero se familiari.

Legame è condizione necessaria ma non sufficiente per escludere il valore della transazione. È necessario che il legame abbia influito sul valore.

Se fondato dubbio, Autorità doganali possono chiedere chiarimenti e l'operatore è tenuto a dimostrare che il prezzo dichiarato è estremamente vicino al valore di transazione, praticato tra soggetti non legati, di merci identiche o similari.



ESCLUSIONE DEL VALORE DI TRANSAZIONE

I fondati dubbi non legittimano la rettifica, ma l'avvio della fase di controllo dell'importatore (CGUE ha affermato che i fondati dubbi, ad esempio, possono essere rappresentati da notevole scostamento del prezzo dichiarato rispetto alla media statistica di prodotti simili).

Solo all'esito del contraddittorio, l'Autorità doganale può procedere alla rettifica del valore dichiarato.

L'Autorità doganale è tenuta a motivare le ragioni dell'inattendibilità del valore dichiarato, nonché a specificare quale criterio alternativo è stato utilizzato ai fini della rideterminazione del valore, rispettando rigorosamente la gerarchia dei metodi secondari.



METODI ALTERNATIVI

I metodi valutativi, oltre a quello di transazione, sono cinque.

- 1) Valore di transazione di merci identiche.
- 2) Valore di transazione di merci simili.
- 3) Metodo deduttivo.
- 4) Valore calcolato.
- 5) Metodo del fall-back (sulla base dei dati disponibili).



VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

Nell'ambito del trasferimento di beni oppure forniture di servizi fra imprese appartenenti al medesimo gruppo assume rilievo il prezzo di trasferimento (transfer pricing).

Il prezzo di trasferimento deve quindi coincidere con quello che sarebbe pattuito tra imprese indipendenti, in condizioni simili, sul libero mercato.

In Italia la disciplina del transfer pricing è contenuta negli articoli 110, comma 7, e 9, comma 3, del Tuir.

VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

Mentre l'autorità doganale ha per obiettivo il contrasto alla sottovalutazione del valore doganale, le autorità fiscali del paese di importazione si concentrano su fenomeni di sopravvalutazione del valore di transazione, in grado di erodere il reddito prodotto.

Doppio binario: stessa operazione *intercompany* potrebbe presentare valori diversi.

Le regole di determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte sui redditi sono fondate sul principio di libera concorrenza.

Invece, secondo le regole doganali, il procedimento di individuazione del valore delle merci nell'ambito di operazioni effettuate fra imprese tra loro collegate è fondato sulla mera condizione che il prezzo non sia stato influenzato dal legale tra le parti.



VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

Il metodo di determinazione del valore doganale è sempre quello primario del valore di transazione, a condizione che la relazione tra le parti non lo abbia influenzato.

Fondati dubbi -> contraddittorio -> eventuale rettifica

Ove la Dogana ritenga che il valore di transazione sia stato influenzato dal legame tra le parti, il valore della merce deve essere individuato secondo i metodi secondari.

Diversamente, in materia di prezzi di trasferimento, il contribuente è libero di scegliere la tecnica di determinazione del valore, nel rispetto del principio generale c.d. arm's length principle.



VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

Rischi:

- 1) contestazione del valore da parte della Autorità doganali;
- 2) diniego avverso l'istanza di rimborso dei dazi presentata a seguito di eventuali variazione in diminuzione del prezzo delle merci.



VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

La prassi dell'Agenzia delle Dogane riconosce la possibilità di utilizzare la documentazione sui prezzi di trasferimento predisposta ai fini fiscali per la valorizzazione in dogana dei beni importati o esportati in dipendenza di operazioni *intercompany*.

In particolare, possono essere assimilati ai metodi secondari di determinazione del valore in dogana i metodi tradizionali (si basano sull'utile delle transazioni).

Sono invece difficilmente applicabili in ambito doganale i metodi reddituali (si basano sull'utile delle transazioni).

VALORE IN DOGANA E *TRANSFER PRICING*

Inoltre, l'Amministrazione doganale ha indicato quali siano le soluzioni al problema del doppio binario concretamente percorribili dai gruppi multinazionali:

- dichiarazione semplificata;
- ruling sul valore;
- revisione su istanza di parte.

LA DICHIARAZIONE SEMPLIFICATA

Condividendo ex ante le pattuizioni contrattuali sottostanti la politica sui prezzi di trasferimento e illustrando le caratteristiche degli eventuali aggiustamenti a consuntivo, un operatore può essere autorizzato a fornire, per ogni operazione, un valore provvisorio.

Entro il termine indicato nell'autorizzazione l'operatore stesso dovrà presentare la dichiarazione complementare.

Contro: procedura dispendiosa per entrambe le parti; necessaria prestazione di garanzia; requisiti (tra cui art. 39, lett. a), CDU).

IL RULING SUL VALORE

L'art. 73 del CDU disciplina una rilevante misura di semplificazione, sulla base della quale, a seguito di richiesta dell'operatore, le Autorità doganali possono seguire criteri concordati per la determinazione del valore, se questo non è quantificabile al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

Alternativa alla dichiarazione semplificata, se la stessa è troppo onerosa (costo amministrativo sproporzionato).

L'operatore può essere autorizzato se: (1) assenza violazioni gravi (art. 39, lett. a), CDU); (2) sistema contabile; (3) organizzazione amministrativa adeguata.

In ogni caso, il valore forfettizzato non deve differire in modo significativo da quello ottenibile senza forfettizzazione.



IL RULING SUL VALORE

Auspicabile che vi sia la possibilità, per gli operatori, di conoscere il valore a forfait prima di presentare l'istanza per tale forfettizzazione (importanza del confronto preventivo).

La forfettizzazione vale solo per le operazioni poste in essere dopo il rilascio dell'autorizzazione.

Contro: requisiti molto stringenti, può essere richiesto solo da operatori che, tra gli altri requisiti, abbiano lo stesso livello di compliance richiesto per la concessione dello status di AEO.

IL RULING SUL VALORE

Oneri informativi specifici:

- eventuale accordo preventivo in materia di prezzi di trasferimento (APA) con l'Agenzia delle Entrate;
- eventuale predisposizione del Master file o della Documentazione nazionale;
- eventuali accordi tra la società madre e altra società controllante/controllata con un'Autorità doganale di altro Stato membro;
- informazioni relative al gruppo;
- informazioni relative ai flussi delle operazioni infragruppo e ai relativi riflessi doganali.

LA REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE

Pare essere il solo strumento accessibile ai soggetti che hanno commesso violazioni gravi o ripetute della normativa doganale e fiscale.

Escluso se un accordo preventivo di transfer pricing è sopravvenuto successivamente all'effettuazione delle operazioni doganali.

Consentita la sottrazione delle riduzioni dei prezzi dal valore se, al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana, il contratto di vendita prevede la loro applicazione e il loro importo. Irrilevanti le riduzioni derivanti dalle modifiche al contratto successive al momento suddetto.

Può essere utilizzata sia per aggiustamenti a favore che per aggiustamenti a sfavore.



LA REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE

Causa Hamamatsu Photonics Deutschland (C-529/16): istanza di rimborso per dazi doganali a seguito di aggiustamenti (in diminuzione) a consuntivo.

I giudici escludono, in tal caso (aggiustamenti a consuntivo a forfait, sul totale aggregato degli scambi), un adeguamento ex post del valore di transazione.

Parrebbe però doversi escludere un'applicazione generalizzata di tale principio, specie nei casi in cui gli operatori sono in grado di dimostrare in quale misura gli aggiustamenti e le rettifiche derivanti dagli accordi di transfer pricing si riferiscono effettivamente alle merci importate (note di credito e debito collegabili ai singoli beni importati).

LA REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE

In materia di IVA, sulla rilevanza degli aggiustamenti si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 60/2018.

In tale sede si è sostanzialmente affermato che sono irrilevanti ai fini dell'imposta gli aggiustamenti sul margine che, operati alla fine dell'esercizio, non presentano un legame diretto con le prestazioni di servizi e le cessioni di beni regolate da specifici accordi originariamente stipulati tra le parti.

IL NUOVO CODICE DOGANALE E I CONTROLLI DOGANALI



Venezia Mestre
Via Torino 151/A
041.5322799

Dott. Marco Spadotto

DOTTORE COMMERCIALISTA

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI VENEZIA

marcospadotto@studiotosi.com