



Implicazioni doganali derivanti dalle policy di transfer pricing – casi operativi e possibili soluzioni

- I principi della determinazione del valore doganale, dal GATT al CDU
- Le indicazioni del CDU sui rapporti tra parti correlate





Quadro normativo di riferimento a livello unionale

- ✓ Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione (CDU) - pubblicato sulla G.U.U.E. L269 del 10 ottobre 2013 -
- ✓ Regolamento Delegato (UE) 2015/2446 della Commissione del 28 luglio 2015 che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalità che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione (RD) - pubblicato sulla G.U.U.E. L343 del 29 dicembre 2015 -
- ✓ Regolamento di Esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione Del 24 novembre 2015 recante modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione (RE) - pubblicato sulla G.U.U.E. L343 del 29 dicembre 2015 -



Accertamento doganale

L'accertamento doganale è l'istituto con il quale la dogana riscontra la veridicità degli elementi contenuti nella dichiarazione doganale presentata dall'operatore in dogana in rapporto alla merce.

Lo scopo dell'accertamento è quello di definire l'ammontare dei diritti doganali da corrispondere nonché ogni ulteriore onere previsto per la merce in questione dalla tariffa doganale comune.

La procedura di accertamento si conclude con l'accettazione con l'apposizione della data sulla bolletta salvo non siano emerse difformità che il dichiarante abbia accettato senza contestazioni.

L'apposizione della data sulla bolletta indica il giorno da quando l'accertamento diventa definitivo con la conseguenza che la bolletta medesima non può più essere modificata se non tramite l'istituto della revisione della dichiarazione



Accertamento doganale (2)

L'accertamento è, quindi, volto a verificare la congruità di alcuni elementi che sono contenuti nella dichiarazione doganale. Essi sono:

- ✓ i dati inerenti il dichiarante (esportatore o importatore) della merce e, nel caso, del suo rappresentante
- ✓ i dati relativi all'origine, la provenienza e la destinazione della merce
- ✓ i dati sulla qualità, quantità e sul valore della merce
- ✓ i dati concernenti la destinazione doganale
- ✓ la liquidazione dei diritti doganali da pagare, nel caso in cui la merce venga importata definitivamente, ovvero che gravano sulla merce, qualora essa venga assoggettata ad un regime doganale sospensivo



Accertamento doganale (3)

Ai sensi dell'art.8 comma 3 del Decreto legislativo n. 374/90 "[...] l'Ufficio doganale procede all'esame della dichiarazione presentata e della relativa documentazione, allo scopo di accertare la qualità, la quantità, il valore e l'origine, nonché ogni altro elemento occorrente per l'applicazione della tariffa e per la liquidazione dei diritti."

L'accertamento doganale non riguarda solo la quantificazione dei diritti doganali ma si estende anche alla verifica circa il rispetto di tutte le normative collegate, anche di carattere non fiscale



La normativa unionale sul valore in dogana si basa sull'art.VII del GATT e prevede sei metodi valutazione delle merci applicabili in modo gerarchico.

1) metodo del valore di transazione

2) metodo del valore di merci identiche

3) metodo del valore di merci similari

4) metodo deduttivo

5) metodo del valore calcolato o ricostruito

6) metodo del valore determinato conformemente ai dati disponibili nell'UE



Metodo del valore di transazione

E' il metodo più importante attraverso il quale si riconosce la pratica commerciale secondo la quale due merci identiche, importate nello stesso momento, possono avere due valori diversi a seconda delle circostanze specifiche delle rispettive transazioni

L'art.70 CDU, stabilisce che la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.



Metodo del valore di transazione

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.



Metodo del valore di transazione (2)

Al fine di poter applicare il metodo del valore di transazione occorre che siano rispettate determinate condizioni (pena l'inapplicabilità di tale regola ed il ricorso ai metodi alternativi di determinazione del valore dei beni):

- non devono esistere restrizioni per la cessione o l'utilizzazione delle merci da parte del compratore, al di fuori di quelle imposte o richieste dalla legge o dalle autorità pubbliche Nell'Unione, o che limitino l'area geografica nella quale le merci possono essere rivendute, ovvero non intacchino sostanzialmente il loro valore;
- la vendita o il prezzo non deve essere subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere determinato in relazione alle merci da valutare;
- nessuna parte dei proventi di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni, direttamente o indirettamente, al venditore, a meno che non possa essere operato un appropriato adeguamento;
- il compratore e il venditore non siano collegati o la relazione non abbia influenzato il prezzo.



Metodo del valore di transazione (3)

Per determinare il valore in dogana al prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci importate si aggiungono:

a) i seguenti elementi, nella misura in cui sono a carico del compratore ma non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci:

- i) commissioni e spese di mediazione, escluse le commissioni di acquisto;
- ii) costo dei contenitori considerati, ai fini doganali, come formanti un tutto unico con la merce;
- iii) costo dell'imballaggio, comprendente sia la manodopera che i materiali;

b) il valore, attribuito in misura adeguata, dei prodotti e servizi qui di seguito elencati, qualora questi siano forniti direttamente o indirettamente dal compratore, senza spese o a costo ridotto e siano utilizzati nel corso della produzione e della vendita per l'esportazione delle merci importate, nella misura in cui detto valore non sia stato incluso nel prezzo effettivamente pagato o da pagare:

- i) materie, componenti, parti e elementi simili incorporati nelle merci importate,
- ii) utensili, matrici, stampi ed oggetti simili utilizzati per la produzione delle merci importate,
- iii) materie consumate durante la produzione delle merci importate,
- iv) lavori d'ingegneria, di sviluppo, d'arte e di design, piani e schizzi, eseguiti in un paese non membro dell'Unione e necessari per produrre le merci importate;



Metodo del valore di transazione (4)

c) i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare, che il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagare come condizione della vendita delle merci da valutare, nella misura in cui detti corrispettivi e diritti di licenza non sono stati inclusi nel prezzo effettivamente pagato o da pagare;

d) il valore di tutte le quote dei proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore;

e) le seguenti spese fino al luogo d'introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione:

- i) le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate e
- ii) le spese di carico e movimentazione connesse col trasporto delle merci importate

2. le aggiunte al prezzo effettivamente pagato o da pagare a norma del paragrafo 1 sono effettuate esclusivamente sulla base di dati oggettivi e quantificabili.

3. In sede di determinazione del valore in dogana sono addizionati al prezzo effettivamente pagato o da pagare solo ed esclusivamente gli elementi previsti dal presente articolo.



Metodo del valore di transazione (5)

Per la determinazione del valore in dogana ai sensi dell'articolo 70, non si deve includere:

- a) le spese di trasporto delle merci importate dopo il loro ingresso nel territorio doganale dell'Unione;
- b) le spese relative a lavori di costruzione, d'installazione, di montaggio, di manutenzione o di assistenza tecnica iniziati dopo l'ingresso nel territorio doganale dell'Unione delle merci importate, ad esempio impianti, macchinari o materiale industriale;
- c) gli interessi conseguenti ad un accordo di finanziamento concluso dal compratore e relativo all'acquisto di merci importate, indipendentemente dalla circostanza che il finanziamento sia garantito dal venditore o da un'altra persona, sempre che l'accordo di finanziamento considerato sia stato fatto per iscritto e, su richiesta, il compratore possa dimostrare che:
 - le merci sono realmente vendute al prezzo dichiarato come prezzo effettivamente pagato o da pagare, e
 - il tasso dell'interesse richiesto non è superiore al livello al momento comunemente praticato per transazioni del genere nel paese dove è stato garantito il finanziamento;
- d) le spese relative al diritto di riproduzione nell'Unione delle merci importate;
- e) le commissioni d'acquisto;
- f) i dazi all'importazione e le altre imposizioni da pagare nell'Unione a motivo dell'importazione o della vendita delle merci.
- g) nonostante l'articolo 71, paragrafo 1, lettera c), i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, se tali pagamenti non costituiscono una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione.



Metodo del valore di merci identiche

Ai fini dell'applicazione di questo metodo ci si basa sul valore di merci identiche vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare.

Eventuali differenze di quantità e qualitative possono essere eliminate rettificando i valori sulla base di elementi oggettivi.



Metodo del valore di merci similari

Ai fini dell'applicazione di questo metodo si usano gli stessi criteri di cui al metodo del valore di merci identiche, salvo il fatto di considerare, ai fini della determinazione del valore, merci similari.

Questo metodo, al pari del precedente, può essere applicato direttamente dalla dogana ma se l'importatore è a conoscenza di informazioni circa importazioni di merci identiche o similari effettuate sulla base del valore di transazione può informare la dogana non mancando di considerare che, in presenza di più valori tutti accettabili, la dogana dovrà accettare quello più basso.



Metodo deduttivo

Si basa sul prezzo di rivendita dopo l'importazione delle merci importate.

Viene spesso utilizzato quando il prezzo delle merci importate viene stabilito al momento della rivendita dopo l'importazione.

Il prezzo di rivendita consente di risalire al valore delle merci al momento dell'importazione, sottraendo elementi quali:

- commissioni dell'importatore / rivenditore
- dazi doganali ed altre imposte corrisposte all'importazione
- spese varie fra cui quelle di trasporto ed assicurazione nell'Unione



Metodo del valore calcolato o ricostruito

Questo metodo è l'inverso del metodo deduttivo in quanto esso si basa sulla ricostruzione del valore della merce sommando i costi di produzione ed ogni altro onere che, sulla base della normativa, concorre a formare il valore in dogana.

Ai fini della sua applicazione necessita di informazioni che solo il venditore può fornire.



Metodo del valore determinato conformemente ai dati disponibili nell'UE

Questo metodo si applica quando non è possibile determinare il valore in dogana con nessuno degli altri metodi e, quindi, ci si basa su i dati esistenti e riscontrabili oggettivamente.

Nell'utilizzazione di questo metodo, non ci si potrà basare:

- sul prezzo di vendita nell'Unione di merci ivi prodotte
- su di un sistema che prevede l'accettazione del prezzo più elevato fra quelli possibili
- sui prezzi per l'export verso Paesi extra UE
- sui valori in dogana minimi, arbitrari o fittizi



Metodo del valore determinato nel caso di operazioni tra parti correlate

Nell'analizzare i diversi metodi di determinazione del prezzo di trasferimento è necessario anche compiere un'analisi di comparabilità nel caso in cui il venditore ed il compratore siano società correlate.

I criteri di tale analisi poggia sulle *best practices* internazionali e sulla seguente normativa unionale riferimento:

- ✓ Articolo 70, par. 3, lettera d), CDU
- ✓ Articoli 127 e 134, RE
- ✓ *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* dell'OMD



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Nel commercio internazionale sempre più globalizzato il tema degli scambi infragruppo per determinare i prezzi di trasferimento (c.d. transfer pricing), sia sotto il profilo doganale, sia sotto il profilo fiscale, ha assunto una rilevanza sempre maggiore.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

- ✓ Le transazioni fra Società infragruppo che implicino importazioni e/o esportazioni di beni dall'Italia/UE ed un Paese terzo impattano sia sulla fiscalità doganale, sia sulle imposte dirette.
- ✓ Ai fini dell'imposizione diretta sorge la necessità di svolgere una analisi dei prezzi di trasferimento secondo le regole internazionali del transfer pricing allo scopo di verificare che le Amministrazioni finanziarie coinvolte non considerino le operazioni interne al gruppo come non in linea con le transazioni tra terzi indipendenti.
- ✓ Anche ai fini doganali sorge la necessità di svolgere una analisi del valore utilizzato ai fini della determinazione del valore in dogana.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Sotto il profilo fiscale le linee guida dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) stabiliscono che per determinare l'adeguatezza dei prezzi applicati nelle transazioni infragruppo occorre applicare il principio di libera concorrenza mentre a livello nazionale l'art 110, comma 7 del TUIR dispone che i componenti del reddito derivanti da transazioni infragruppo siano determinati sul «valore normale» dei beni ceduti.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

I criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento ed i metodi di determinazione del valore in dogana non coincidono necessariamente fra loro. Da un lato, i primi, si basano sul principio internazionale del «prezzo di libera concorrenza» mentre dall'altro, i secondi, si basano sul valore di transazione ovvero sul ricorso ai metodi alternativi.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Il punto di congiunzione fra la normativa doganale e quella fiscale nei prezzi di trasferimento è che entrambe richiedono che il valore delle merci non sia influenzato da legami fra le parti interessate. Inoltre, per la parte che qui interessa, è necessario che ci sia una importazione in Italia o una esportazione dall'Italia di beni.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Il motivo per il quale l'Amministrazione finanziaria pone estrema attenzione nelle cessioni infragruppo sui prezzi di trasferimento è dovuto alla necessità di evitare che mediante l'alterazione del valore al quale avvengono le transazioni si possa realizzare uno spostamento di materia imponibile da Stati ad elevata fiscalità verso altri Stati caratterizzati da una minore pressione fiscale.

Quindi, per preservare la propria potestà impositiva i singoli Stati, fra cui anche l'Italia, hanno adottato una normativa specifica sul transfer pricing, basata sul principio di valutazione a valore normale delle transazioni infragruppo contenuto nel modello di convenzione Ocse.



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Ai fini delle imposte dirette, la determinazione dei prezzi di trasferimento secondo l'OCSE può avvenire tramite i seguenti metodi tradizionali:

- ✓ CUP – Comparable Uncontrolled Price (metodo del prezzo comparabile non controllato)
- ✓ RPM – Resale Price Method (metodo del prezzo della rivendita)
- ✓ CPM – Cost Plus Method (metodo dell'aggiunta dei costi)
- ✓ TNMM – Transactional Net Margin Method (metodo del margine netto tradizionale)
- ✓ PSM – Profit Split Method (metodo transazionale di ripartizione degli utili)



Transfer Pricing e Valore in Dogana

La finalità perseguita dalla normativa sulle imposte dirette e quella doganale è la medesima, i.e. l'individuazione del valore dei beni nel rispetto dei rispettivi principi. Ma mentre:

✓ per l'Agenzia delle Entrate il costo sostenuto dall'acquirente deve essere ragionevolmente basso al fine di non incidere negativamente sulla determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposizione

✓ per l'Agenzia delle Dogane invece il valore in dogana deve essere ragionevolmente alto in quanto ciò presuppone una maggiore base imponibile da assoggettare a dazio ed alla fiscalità interna



Transfer Pricing e Valore in Dogana

I prezzi di trasferimento basati sulle le regole internazionali del transfer pricing ed il valore dichiarato in dogana difficilmente coincideranno poiché il valore doganale è composto da:

√ Valore di transazione

+

√ alcuni elementi da aggiungere

-

√ alcuni elementi che non devono essere inclusi



Transfer Pricing e Valore in Dogana

- ✓ La problematica di riconciliare i prezzi di trasferimento ed il valore in dogana a seguito di applicazione di politiche di transfer pricing è un tema sempre più sentito dalle imprese
- ✓ Lo diventa ancora di più quando si considera la rideterminazione del valore doganale operata a seguito di aggiustamenti di transfer pricing, dovuti all'applicazione del principio di libera concorrenza, aventi valenza retroattiva



Transfer Pricing e Valore in Dogana

La questione nasce dalla sentenza della Cassazione n.7716 del 27 marzo 2013 nella quale la Corte di legittimità conclude che l'Amministrazione doganale deve accogliere una richiesta di rimborso di dazi all'importazione solo qualora risulti che:

«per un errore dell'importatore e non in base ad una scelta di quest'ultimo sia stato contabilizzato un importo di dazi non dovuto da parte dell'Ufficio doganale di importazione»



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione ha respinto la richiesta dell'importatore affermando che:

- ✓ il metodo di transfer pricing utilizzato non era un metodo cd. tradizionale bensì era un metodo di profitto
- ✓ l'importatore ha operato rettifiche del valore in dogana con una sola nota di credito cumulativa per un periodo di cinque anni e senza procedere ad una riconciliazione con i valori indicati nelle bollette di importazione
- ✓ l'accordo infragruppo è avvenuto successivamente rispetto alle importazioni per le quali è stata richiesta la revisione



Transfer Pricing e Valore in Dogana

Per le suddette ragioni l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e l'Agenzia delle Entrate hanno istituito un gruppo di lavoro con la finalità di studiare la problematica ed individuare delle soluzioni volte a consentire la possibilità di modificare il valore in dogana a seguito dell'applicazione di politiche di *transfer pricing*

- ✓ *Il 6 novembre 2015 è stata pubblicata la Circolare Prot.n.26339RU n.16/D*
- ✓ *Il 21 aprile 2017 è stata pubblicata la Circolare Prot.n. 40002/RU n.5*

Quali soluzioni sono state individuate?



Transfer Pricing e Valore in Dogana

- ✓ la determinazione del valore forfettario (art.71 del Reg. Del. (UE) 2015/2446) in base alla quale l'operatore chiede all'Amministrazione doganale di poter utilizzare all'atto dell'importazione, in seguito all'applicazione di politiche di transfer pricing, un valore forfettario determinato. Non è possibile utilizzare questo metodo all'esportazione.
- ✓ la dichiarazione semplificata (art.166 del Reg. (UE) n. 952/2013 ed art. 145 e segg. del Reg. Del. (UE) 2015/2446) in base alla quale l'operatore chiede all'Amministrazione doganale un'autorizzazione per dichiarare nella bolletta doganale un valore previsionale riservandosi di rivedere i valori dichiarati a seguito delle rettifiche operate in applicazione delle politiche di transfer pricing