



Valore in dogana e *transfer pricing*, la sentenza Cass. n. 7716/2013, e le correlazioni con le Imposte Dirette



INTRODUZIONE

- ✓ Parti correlate possono influenzare il valore della transazione
- ✓ Facoltà di indagine da parte delle Dogane (accettabilità del prezzo)
- ✓ La medesima transazione rileva sia ai fini doganali che delle II.DD

- ✓ Problemi { Dogane vs Entrate
GATT vs OECD (*TP Guidelines*)
- ✓ Esiti { Incertezza applicativa
costi di *compliance*
sanzioni



NORMATIVA DOGANALE DI RIFERIMENTO

Art. 29, par. 2 (a) del Reg. CEE n. 2913/92 (CDC) **[art.70, par. 3 (d) Reg. 952/13 CDU]**

“Per stabilire se il valore di transazione sia accettabile (...) il fatto che il venditore e il compratore siano legati non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare inaccettabile detto valore.

*Se necessario, le circostanze proprie della vendita * sono esaminate e il valore di transazione ammesso, purché tali legami non abbiano influito sul prezzo.*

Se, tenuto conto delle informazioni fornite dal dichiarante o ottenute da altre fonti, l'amministrazione doganale ha motivo di ritenere che detti legami abbiano influito sul prezzo, essa comunica queste motivazioni al dichiarante fornendogli una ragionevole possibilità di risposta”

** Circumstances surrounding the sale*



Art. 29, par. 2 (b) CDC

[art.70, par. 3 (d) CDU]

*“In una vendita tra persone legate, il valore di transazione è accettato (...) quando **il dichiarante dimostri** che detto valore è molto vicino ad uno dei valori qui di seguito indicati, stabiliti nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento:*

- i) Il valore della transazione in occasione della vendita, tra compratori e venditori che non sono legati, di **merci identiche o simili** per l'esportazione nella Comunità;*
- ii) Il valore in dogana di merci identiche o simili, quale è determinato ai sensi **dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c)**;*
- iii) Il valore in dogana di merci identiche o simili, quale è determinato ai sensi **dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera d)**;*”



Art. 143 del Reg. CE n. 2454/93 (DAC)

“1 Due o più persone sono considerate legate solo se:

- a) L'una fa parte della direzione o del consiglio di amministrazione dell'impresa dell'altra e viceversa;*
- b) Hanno la veste giuridica di associati;*
- c) L'una è il datore di lavoro dell'altra;*
- d) Una persona qualsiasi possieda, controlli o detenga, direttamente o indirettamente, il 5% o più delle azioni o quote con diritto di voto delle imprese dell'una e dell'altra;*
- e) L'una controlla direttamente o indirettamente l'altra;*
- f) L'una e l'altra sono direttamente o indirettamente controllate da una terza persona”*



Art. 143 DAC - segue

g) Esse controllano assieme, direttamente o indirettamente, una terza persona; oppure se

h) Appartengono alla stessa famiglia. (...)

2. Ai fini del presente titolo, le persone associate in affari per il fatto che l'una è agente, distributore o concessionario esclusivo dell'altra, quale che sia la designazione utilizzata, si considerano legate solo se rientrano in una delle categorie di cui al paragrafo 1



Art. 30, par. 2 CDC

[art. 74, par. 2 CDU]

“I valori in dogana determinati ai sensi del presente articolo sono i seguenti:

- a) Valore di transazione di merci identiche, vendute per l’esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;*
- b) Valore di transazione di merci similari, vendute per l’esportazione a destinazione della Comunità ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;*
- c) Valore fondato sul prezzo unitario corrispondente alle vendite nella Comunità delle merci importate o di merci identiche o similari importate nel quantitativo complessivo maggiore, effettuate a persone non legate ai venditori”*



Art. 30, par. 2 CDC – segue
[art.74, par. 2 CDU]

“d) valore calcolato, eguale alla somma:

- *Del costo o del valore delle materie prime e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate;*
- *Di un ammontare rappresentante gli utili e le spese generali, uguale a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa quantità o della stessa specie delle merci da valutare, fatte da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione della Comunità;*
- *Del costo o del valore degli elementi enumerati nell'art. 32, paragrafo 1, lettera e).”*



Art. 218, par. 1, DAC

“I documenti da allegare alla dichiarazione in dogana per l'immissione in libera pratica sono i seguenti:

- a) *La fattura sulla cui base è dichiarato il valore in dogana delle merci, quale deve essere presentata in applicazione dell'art. 181;*
- b) *Quando sia richiesta in virtù dell'art. 178, la dichiarazione degli elementi per la determinazione del valore in dogana delle merci dichiarate, redatta conformemente a quanto stabilito da detto articolo; **[Modello DV1 allegato sub. 28 alle DAC]***
- c) *(...)*
- d) **Ogni altro documento necessario** *all'applicazione delle disposizioni che disciplinano l'immissione in libera pratica delle merci dichiarate.*



GATT

Metodi “transazionali”

1. Prezzo identico o similare
2. Prezzo di rivendita
(metodo deduttivo)
3. Costo maggiorato
(valore calcolato)

OECD (*TP Guidelines*)

Metodi “transazionali”

1. *CUP*
2. *Resale price minus*
3. *Cost plus*

Metodi “reddituali”

4. *Profit split*
5. *TNMM*



L' "APERTURA" DEL WCO

Il "**Commentario 23.1**" del 2010 del WCO (*Technical Committee for Custom Value*) all'art. 1.2 (a) dell' "**Agreement on implementation of article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) 1994**" fornisce una serie di indicazioni in merito al concetto di "*circumstances surrounding the sale*" di cui all'art. 29, par. 1.2 (a) del CDC (condizioni di vendita)

- Quando l'Amministrazione doganale non può accettare il valore della transazione senza ulteriori indagini, deve dare all'importatore l'opportunità di fornire ulteriori informazioni dettagliate in quanto ciò può essere necessario
- Da una parte, il *TP study* fornito dall'importatore può essere una buona fonte di informazioni, se contiene informazioni rilevanti circa le condizioni della vendita. Dall'altra parte, il *TP study* può rivelarsi non rilevante o inadeguato per esaminare le condizioni della vendita a causa delle sostanziali e significative differenze che esistono tra i metodi GATT per determinare il valore dei beni importati e quelli delle *OECD TP Guidelines*



L' "APERTURA" DELL' ICC

Il **Documento n. 180/103-6-521** del 2012 dell'ICC prende atto delle complessità dovute al fatto che *“si possono elencare numerosi **punti di divergenza** tra l'approccio delle Dogane e delle Amministrazioni Fiscali”* ma anche che, ciò nonostante, *“esistono anche **punti di convergenza**”*

Di conseguenza, *“mentre non dovrebbe essere necessario cambiare le regole WCO o le Guidelines OECD, le stesse **possono e devono essere allineate** trovando una comune interpretazione del principio del valore normale”*



Principali spunti:

1. Le Amministrazione fiscali dovrebbero prendere in considerazione i criteri che hanno portato a dichiarare il valore in dogana (e viceversa)
2. La documentazione TP dovrebbe/potrebbe contenere gli elementi aggiuntivi necessari alle Dogane per determinare il valore "accettabile"



Proposte:

1. Riconoscimento formale da parte delle Dogane del principio OCSE del "valore normale" ai fini della determinazione del valore in dogana
2. Riconoscimento da parte delle Dogane dei "*post-transaction TP adjustments*" (sia in aumento che in diminuzione – sia volontari che da *tax audit*)
3. Possibilità di applicare un' "aliquota daziaria media ponderata" in caso di *post transaction TP adjustments (lump sum year end adjustment)*
4. Possibilità di ricorrere a una "*singola nota di riepilogo*" per tutte le operazioni riconsiderate in caso di *post transaction TP adjustments* e l'inapplicabilità di sanzioni
5. Riconoscimento ai fini doganali di tutti i metodi OECD (anche reddituali)
6. Riconoscimento della validità ai fini doganali della *TP documentation*



STRUMENTI DI RETTIFICA *GIA'* PREVISTI DAL CDC

- 1. *Revisione dell'accertamento (art. 78 CDC e art. 11. D.Lgs. 374/90):*** entro **tre anni** dalla presentazione della dichiarazione di importazione sono consentite eventuali **rettifiche sugli elementi essenziali** dell'accertamento sia su istanza di parte che dell'Ufficio di competenza

Pros - Inapplicabilità di sanzioni in caso di istanza di parte (art. 20 (4) L. 449/97)

Cons: {
Non è possibile fare un unico *adjustment* ma bisogna agire "bolletta per bolletta"
L'uso ripetuto comporta la qualificazione dell'importatore come "inaffidabile" (nell'ambito circuito doganale di controllo)
Gli *adjustments* in diminuzione generalmente non vengono riconosciuti



2. **Dichiarazione di valore incompleta (art. 76 CDC e art. 254 e ss DAC):** su richiesta dell'importatore la Dogana può accettare un "**valore provvisorio**" ai fini dell'applicazione dei dazi accordando un **termine** per la produzione dei dati/informazioni mancanti

Pros

Nessun impatto sull' "affidabilità" dell'importatore ai fini del sistema doganale di controllo

Possibilità di condividere *ex ante* con le Dogane il *TP Study* e i termini temporali per gli *adjustments*

Cons:

Necessità di operare in ragione delle singole importazioni

Necessità di prestare garanzia



Sentenza n. 7716/2013 della Corte di Cassazione:

1. Inapplicabilità delle *TP policies* (elaborate per le imposte dirette) ai fini di *adjustments* (in diminuzione) in dogana in quanto *“alla revisione dei prezzi si [perviene] sulla base di elementi diversi dal valore effettivo della merce importata”*

N.B.: l'accordo TP era successivo all'importazione

2. Inapplicabilità dell'istituto della revisione dell'accertamento in quanto l'accordo negoziale (scelta volontaria) non configura irregolarità, inesattezze o errori involontari relativi agli elementi dell'accertamento