



Il valore della merce nel nuovo codice doganale

Dallo scorso 1°/05/2016, per determinare il valore della merce importata e liquidare correttamente i dazi doganali, occorre fare riferimento alle regole previste dal nuovo CDU

Dallo scorso 1° Maggio 2016, per determinare il valore della merce importata e liquidare correttamente i dazi doganali, occorre fare riferimento alle regole previste dal nuovo codice doganale dell'Unione (Reg. UE 9 ottobre 2013, n. 952, in prosieguo CDU), e dai relativi regolamenti di attuazione⁽¹⁾.

Poiché, di norma, i dazi doganali sono commisurati al valore dei prodotti importati, conoscere la nuova disciplina di riferimento assume particolare importanza, non soltanto per individuare le corrette strategie operative e scongiurare eventuali contestazioni dell'Agenzia delle dogane, ma anche per valutare preventivamente le ricadute economiche degli acquisti internazionali di beni.

I criteri di determinazione del valore doganale sono previsti agli artt. 69-76 CDU, i quali recepiscono fedelmente i principi espressi dall'art. VII Gatt⁽²⁾ e

dall'Accordo WTO sul valore doganale⁽³⁾.

Ai sensi 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".

Tale ultimo inciso merita di essere evidenziato, poiché mentre la previgente disciplina (Reg. CE 2913 del 1992, CDC) consentiva di forfetizzare soltanto alcuni degli elementi che compongono il valore doganale (es. commissioni e spese di mediazione o altri pagamenti effettuati come condizione della vendita), dal 1° maggio 2016, la Dogana può autorizzare anche la forfetizzazione del valore transazionale di base, ossia del prezzo corrisposto al venditore per l'acquisto della merce.

Tale agevolazione, come mol-

te delle altre previste dal nuovo codice, è condizionata dal possesso di alcuni dei requisiti previsti per il rilascio della certificazione Aeo, quali l'assenza di violazioni gravi o ripetute alla normativa doganale e fiscale⁽⁴⁾, nonché dal possesso di un sistema contabile e amministrativo adeguato alla gestione dei flussi, che consenta di rilevare le transazioni irregolari o illegali.

La forfetizzazione del valore doganale è ammessa soltanto qualora l'utilizzo della procedura semplificata (art. 166 CDU) comporti un costo amministrativo sproporzionato e il valore in dogana così determinato non differisca in modo significativo da quello individuato in assenza di forfetizzazione (art. 73 CDU)⁽⁵⁾.

Affinché il valore di transazione possa rappresentare la base imponibile dei dazi doganali, occorre che siano soddisfatte alcune condizioni⁽⁶⁾ e, in particolare, che:

a) non vi siano restrizioni per la cessione o l'utilizzazione delle

1) Il nuovo sistema normativo comprende anche il Regolamento delegato (UE) 28 luglio 2015, n. 2446 (RD) e il Regolamento di esecuzione (UE) 24 novembre 2015, n. 2447 (RE) che recano le norme applicative del codice, e il Regolamento delegato transitorio (UE) 17 dicembre 2015, n. 341 (RDT), nel quale sono previste le norme transitorie di alcune disposizioni del codice.

2) General Agreement on tariff and trade, 1994. Ci si permette di rinviare a S. Armella, Diritto doganale, Milano, 2015, 234 e ss.

3) Agreement on implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994.

4) Art. 39, lett. a), CDU.

5) Art. 71 RD. Per una disamina delle principali novità introdotte dal Codice dell'Unione ci si permette di rinviare a S. Armella, 1° Maggio 2016, Il CDU si veste di nuovo, in Il Doganalista, n. 2/2016, p. 3 e S. Armella, Le principali novità del nuovo Codice Doganale dell'Unione, in Corr. trib., 2016, 1034.

6) Art. 70, par. 3, CDU.

merci da parte del compratore, oltre a quelle espressamente indicate;

b) la vendita o il prezzo non siano subordinati a condizioni o prestazioni dal valore non quantificabile;

c) i proventi della successiva rivendita, cessione o utilizzazione della merce non ritornino al venditore e

d) il compratore e il venditore non siano legati o la loro relazione non abbia influito sul prezzo⁷⁾.

Elementi da aggiungere al 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.

Con il nuovo CDU sono da includere nel valore della merce, nella misura in cui siano a carico del compratore, le commissioni e le spese di mediazione (fatta eccezione per le commissioni di acquisto), il costo dei container e dell'imballaggio; il prezzo dei servizi forniti direttamente o indirettamente dal compratore utilizzati

nella produzione e nella vendita della merce; i proventi di qualsiasi ulteriore rivendita, cessione o utilizzo delle merci importate spettanti, direttamente o indirettamente, al venditore; le spese di trasporto, di assicurazione, di carico e movimentazione delle merci sino al luogo di introduzione nel territorio europeo⁸⁾.

Sono invece esclusi dal valore in dogana le commissioni all'acquisto, le spese di trasporto e movimentazione dopo l'ingresso della merce nell'Ue e i pagamenti effettuati dal compratore come contropartita del diritto di distribuzione o di rivendita delle merci importate, a condizione che non costituiscano una condizione per la vendita per l'esportazione delle merci verso l'Unione europea.

Con riferimento agli elementi da defalcare dal valore doganale, degna di nota appare l'eliminazione della condizione secondo la quale occorre l'espressa distinzione di tali componenti di valore dal prezzo effettivamente pagato per la merce importata. Per effetto di tale novità, ai fini della non inclusione di tali importi nel valore in dogana è ora sufficiente dimostrare che essi non rappresentano "condizione della vendita" internazionale⁹⁾.

Un'altra novità che merita di essere evidenziata è rappresentata dalla codificazione degli sconti (art. 130 RE). E invero, con riferimento alle riduzioni di prezzo concordate tra le parti, il CDU prevede che possano essere scomputate dal valore doganale soltanto se, al momento della presentazione della dichiarazione in dogana, l'applicazione degli sconti era già stata prevista contrattualmente, con un accordo antecedente all'importazione e l'importo dello sconto era precisamente indicato nel contratto.

Royalties

Tra gli elementi da includere nel valore doganale della merce, le novità più significative concernono le royalties, ossia i corrispettivi che il compratore è tenuto a pagare per l'uso di diritti quali brevetti, modelli, progetti, know how, marchi commerciali e di fabbrica, diritti d'autore relativi alle merci importate.

Com'è noto, il codice doganale del 1992 prevedeva che i corrispettivi e i diritti di licenza dovessero sommarsi al prezzo di acquisto della merce soltanto se essi si riferivano alle merci oggetto di valutazione e se costituivano una condizione di vendita delle merci¹⁰⁾. Nell'ipotesi in cui l'acquirente-importatore avesse dovuto

7) A norma dell'art. 127 RE, perché il legame tra le parti assuma rilevanza ai fini dell'inattendibilità del prezzo dichiarato, non è sufficiente l'esistenza di un controllo societario, ma occorre altresì che il controllante sia in grado, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti al controllato. Inoltre, il fatto che compratore e venditore siano collegati non comporta automaticamente l'inattendibilità del prezzo di vendita, poiché è necessario valutare le condizioni concrete in cui è avvenuta la transazione. Sul diritto al contraddittorio preventivo in materia di valore doganale ci si permette di rinviare a S. Armella, L. Mannarino, Nuovo codice doganale dell'Unione: cosa cambia nelle regole sul valore doganale, in *Corr. trib.*, 2016, 1507.

8) Art. 71 CDU.

9) Per maggiori approfondimenti si rinvia a Ag. dogane, circolare 19 aprile 2016, n. 8/D, in www.agenziadoganemonopoli.gov.it. - Nuovo Codice Doganale dell'Unione - CDU.

10) Art. 32 CDC e 157, Reg. 2454/1993.

corrispondere le royalties a un soggetto diverso dal fornitore estero, era prevista un'ulteriore condizione, aggiuntiva rispetto alle precedenti, ossia che il venditore o una persona a esso legata chiedesse all'acquirente di effettuare tale pagamento¹¹⁾.

In continuità con tale disciplina, l'art. 71, par. 1, CDU, prevede che le royalties debbano sommarsi al valore della merce soltanto se non sono già incluse nel prezzo pagato per l'acquisto, se sono specificamente riferibili alla merce oggetto di valutazione e se il compratore, direttamente o indirettamente, è tenuto a pagarle come condizione della vendita. Il nuovo CDU individua espressamente i casi in cui tale ultima circostanza si verifica, disponendo che i corrispettivi e i diritti di licenza sono considerati pagati come "condizione della vendita" se¹²⁾:

a) il venditore o una persona ad esso collegata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento;

b) il pagamento da parte dell'acquirente è effettuato per soddisfare un obbligo 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 a un licenziante.

Tali condizioni non sono cumulative, con la conseguenza che è sufficiente che se ne verifichi una soltanto perché le royalties debbano essere incluse nel valore doganale della merce.

Quanto alla prima condizione, ossia il legame tra il titolare del bene materiale e il fornitore, occorre fare riferimento all'ampia definizione di cui all'art. 127 RE, il quale contempla una serie di ipotesi, che nella disciplina Ocse e in materia di transfer pricing non darebbero luogo a una "correlazione" tra le parti.

E invero, con riferimento a tale presupposto valgono le definizioni specificamente previste ai fini doganali, in forza delle quali due soggetti sono considerati legati se l'uno controlla direttamente o indirettamente l'altro; l'uno e l'altro sono direttamente o indirettamente controllati da un terzo ovvero se essi controllano insieme, direttamente o indirettamente, un terzo soggetto¹³⁾. Anche qualora si verifichi una di tali circostanze, tuttavia, si ritiene che vi sia un effettivo controllo soltanto quando la prima parte sia in gra-

do, di diritto o di fatto, di imporre orientamenti alla seconda¹⁴⁾.

La seconda ipotesi prevista dall'art. 136 RE è riconducibile a un accollo di debito, in cui l'importatore si fa carico del pagamento delle royalties dovute dal venditore extra-Ue al titolare della licenza o del marchio. Anche questa ipotesi implica un'attenta ricostruzione dei rapporti contrattuali e riconduce al valore doganale quelle componenti di costo che rappresentano condizioni essenziali della vendita nel caso concreto.

La terza condizione è, oggettivamente, più indefinita e, se non correttamente contestualizzata, vi è il rischio che sia interpretata in maniera eccessivamente estensiva. Essa attribuisce rilievo al fatto che l'acquirente deve pagare un corrispettivo al titolare del marchio e che, in mancanza di tale pagamento, il fornitore non potrebbe vendere i beni. Una corretta lettura delle norme non può prescindere dalle interpretazioni fornite in sede WTO, le quali prevedono che la tassazione in dogana delle royalties possa avvenire soltanto se il relativo pagamento rappresenti una "condizione della vendita delle merci", ossia una condizione es-

11) Art. 160, Reg. 2454/1993.

12) Art. 136, par. 4, RE.

13) Art. 127, par. 1, lett. e), f), g), RE.

14) Art. 127, ultimo paragrafo, RE. In tal senso si è espresso anche il Comitato tecnico sul valore doganale previsto in sede WCO, secondo il quale deve ritenersi che una parte controlli l'altra soltanto qualora la prima sia, di diritto o di fatto, in grado di imporre limitazioni od orientamenti alla seconda (TCCV, case study 11.1, in www.wcoomd.org). Anche la nota interpretativa dell'art. 15 dell'Accordo sul valore doganale, che indica i casi in cui due parti devono ritenersi legate, sottolinea l'importanza di distinguere tra i diritti e gli obblighi normalmente associati alla vendita internazionale e alla distribuzione di merci dai diritti e obblighi contrattuali che determinano un effettivo legame tra le parti, quali il diritto di imporre limitazioni o orientamenti su aspetti essenziali relativi alla gestione delle attività dell'altra (Interpretative note to article 15.4 of Agreement on implementation of article VII GATT, in www.wcoomd.org).

senziale del contratto di compravendita dal fornitore estero all'importatore, tale per cui il mancato pagamento delle royalties impedisca la vendita dei prodotti⁽¹⁵⁾.

In linea con tale interpretazione, la Commissione europea ha recentemente precisato che l'art. 136, lett. c), RE, secondo il quale le royalties dovrebbero essere tassate se la merce non può essere venduta all'acquirente o da questo acquistata senza pagamento delle royalties al licenziante, non introduce una nuova condizione di tassazione, ma si limita ad attestare che tali corrispettivi sono, per definizione, pagati al titolare dei diritti di licenza e che, di norma, essi sono a carico dell'acquirente della merce⁽¹⁶⁾.

Anche per le ipotesi in cui i diritti di licenza siano corrisposti dall'importatore a un soggetto terzo, diverso dal venditore della merce, i criteri previsti dall'art. 136 RE meritano un prudente apprezzamento.

E invero, anche su tale aspetto è intervenuta la Commissione europea, chiarendo che l'Autorità doganale non può limitarsi a verificare se all'acquisto della merce faccia seguito il pagamento delle royalties al licenziante, poiché occorre sempre esaminare attentamente tutte le circostanze che concernono la vendita e l'importazione della merce, nonché le intese contrattuali che regolano i rapporti tra

le parti (incluso l'accordo di licenza)⁽¹⁷⁾.

Alla luce dei principi espressi in ambito WTO e dei chiarimenti forniti in sede comunitaria, non appare pertanto condivisibile la tesi secondo la quale, a norma del nuovo art. 136 RE, le royalties e i diritti di licenza devono essere "quasi sempre" inclusi nel valore doganale della merce, dovendosi attentamente valutare non soltanto le circostanze in cui è avvenuta la transazione, ma anche le specifiche previsioni contrattuali e ogni altra informazione rilevante.

Abrogazione del first sale price

Un altro importante fattore di cui occorre tenere conto nei business plan aziendali è rappresentato dall'abrogazione del metodo del first sale price, il quale, nell'ipotesi di vendite a catena della merce prima della sua importazione, consentiva di indicare in dogana, quale valore dei beni, quello relativo ad una transazione antecedente all'ultima, così riducendo la base imponibile sulla quale calcolare i dazi doganali.

Dal 1° maggio 2016 tale metodo di determinazione del valore appare superato, poiché a norma dell'art. 128 RE il valore di transazione delle merci vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione è fissato al momento dell'accettazione della dichiarazione doganale "sulla base della vendita avvenuta

ta immediatamente prima che le merci venissero introdotte in tale territorio doganale".

Per le imprese che, tradizionalmente, agiscono nell'ambito di una c.d. supply chain, ossia mediante una catena di approvvigionamento internazionale e che sinora prediligevano il sistema del first sale per conseguire legittimi risparmi d'imposta, tale modifica comporterà inevitabilmente un innalzamento degli oneri doganali. Proprio al fine di consentire una graduale applicazione delle nuove regole, e non pregiudicare le transazioni ormai concluse, la first sale rule rimarrà in vigore per tutti gli operatori vincolati da un contratto concluso prima del 18 gennaio 2016, mentre la definitiva abrogazione è prevista per il 31 dicembre 2017⁽¹⁸⁾.

Sara Armella
Lucia Mannarino



15) WCO, Commentario 25.1, 2011.

16) Commissione europea, Custom Valuation Implementing Act – articles 128 and 136 UCC IA, 28 aprile 2016, in ec.europa.eu.

17) Commissione europea, Custom Valuation Implementing Act – articles 128 and 136 UCC IA, cit..

18) Art. 347 RE.