

prot.26339RU
all. 3

Roma, 6 novembre 2015

Alle Direzioni interregionali, regionali e
interprovinciale dell' Agenzia delle dogane
e dei monopoli

LORO SEDI

Agli Uffici delle dogane

LORO SEDI

Alla Direzione centrale antifrode e
controlli

SEDE

Alla Direzione centrale relazioni
internazionali

SEDE

Alla Direzione centrale legislazione e
procedure accise

SEDE

Alla Direzione centrale tecnologie
per l'innovazione

SEDE

All' Agenzia delle entrate

Via C. Colombo 426

00145 ROMA

Al Comando Generale della

Guardia di Finanza

urp@df.it

OGGETTO: Prezzi di trasferimento infragruppo – Oneri documentali per
finalità fiscali e doganali – Analisi di comparabilità del livello di
concorrenzialità – Procedimentalizzazione dell'autorizzazione ex art. 156-
bis Reg. (CEE) n. 2454/1993.

Premessa

Nel complesso scenario del commercio internazionale, caratterizzato dalla globalizzazione e dalla internazionalizzazione delle imprese, il tema degli scambi infragruppo è sempre più attuale e, considerata la sua frequenza, in ambito tributario viene affrontato anche allo scopo di individuare possibili punti di convergenza tra le diverse discipline - fiscale e doganale - che regolano la determinazione del prezzo di trasferimento (c.d. *transfer pricing*).

In via di principio, si rileva che nelle cessioni internazionali tra parti correlate sia la fiscalità diretta che quella doganale, pur partendo da approcci differenti nella definizione del prezzo di trasferimento, richiedono entrambe che il valore delle merci non sia influenzato dai legami societari tra le parti interessate.

Il quadro normativo e di prassi sotto il profilo fiscale è recato, a livello internazionale, dall'ultimo aggiornamento (intervenuto nel 2010) delle “*Linee guida sui prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali*” predisposte dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) - in base alle quali il criterio guida per determinare l'adeguatezza dei prezzi applicati tra società infragruppo è costituito dal principio di libera concorrenza (cd *arm's length principle*) - e, sul piano nazionale, dall'art. 110, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi (d.P.R n. 917/1986) che valuta i componenti del reddito derivanti da operazioni infragruppo richiamando il *valore normale*¹ dei beni ceduti.

Quanto al settore doganale, la disciplina generale di riferimento sul valore è costituita, come noto, a livello internazionale, dal *General Agreement on Tariffs and Trade* (di seguito GATT) e dall'*Agreement on implementation of art. VII of GATT* (di seguito AVD OMC) mentre, a livello euro-unitario, è contenuta negli artt. da 28 a 36 del Reg. (CEE) n.2913/1992 (Codice Doganale Comunitario - di seguito CDC), negli artt. da 141 a 181-bis del Reg. (CEE) n.2454/1993 (Disposizioni per l'Applicazione del Codice - di seguito DAC) nonché negli allegati da 23 a

¹ L'art. 110, comma 2, del Tuir, afferma che “*per la determinazione del valore normale dei beni e dei servizi (...), si applicano, (...), le disposizioni dell'art.9*”. Dall'art. 9, comma 3, del Tuir, deriva dunque la definizione dell'ordinamento italiano di valore normale: “*Per valore normale(...) si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente applicato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati,(...)*”

29 di quest'ultimo². Nel descritto scenario, il metodo principale di valutazione delle merci in dogana si basa sul valore di transazione³ e, nel caso di operazione posta in essere tra società appartenenti al medesimo gruppo societario ovvero tra imprese collegate tra loro, l'Autorità doganale può accettare il valore di transazione dichiarato allorquando il legame tra le parti contraenti, in base alle circostanze proprie della vendita, non abbia influito sulla determinazione del prezzo. In altri termini, prova evidente dell'avvenuta influenza sul prezzo è data da un prezzo delle merci più basso (sotto-fatturazione) o più alto (sovrà-fatturazione) rispetto a quello che un venditore, non legato al suo compratore, avrebbe praticato in identiche circostanze di spazio e di tempo. In ambito doganale, altresì rilevante ai fini della disamina in atto, è il Commento n. 23.1 del Comitato tecnico sul Valore in Dogana dell'OMD (Organizzazione Mondiale delle Dogane)⁴ che, pur riconoscendo la sostanziale differenza tra i metodi di valutazione del valore delle merci importate fissati nell'AVD OMC e nelle linee guida dell'OCSE, prevede che gli studi sul *Transfer Pricing* presentati ai fini fiscali possano essere presi in considerazione dalla dogana per l'esame delle circostanze della vendita⁵.

Muovendo da tali premesse è stato costituito un Gruppo di Lavoro congiunto tra la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate e questa Direzione Centrale al fine, principalmente, di:

² Il quadro giuridico è completato dagli orientamenti della Commissione europea contenuti nella "Raccolta di testi sul valore in dogana", approvati dal Comitato del Codice doganale – Sezione Valore in dogana". Tale documento - TAXUD 800/2002, versione aggiornata al 2007 - pur non avendo valore giuridicamente vincolante, contiene i commenti e le conclusioni che rispecchiano il punto di vista del predetto Comitato tecnico e costituiscono un valido supporto per l'interpretazione e l'applicazione uniforme delle disposizioni comunitarie afferenti la materia. Il documento è disponibile al seguente indirizzo internet: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_it.pdf

³ il concetto di valore in dogana si è storicamente evoluto passando dal "valore reale" enunciato dall'art. VII del GATT e inteso come il prezzo di vendita delle merci in un mercato aperto alla piena concorrenza, al "valore di transazione" introdotto dall'AVD OMC e recepito dall'art. 29 del CDC ove è definito come "il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità".

⁴ Rinvenibile nel WCO TCCV Compendium on Customs Valuation. L'OMD ha, inoltre, pubblicato in data 13 giugno 2015 ("Guide to Customs valuation and Transfer Pricing" in www.wcoomd.org) una guida in lingua inglese sul valore in dogana ed il prezzo dei trasferimenti, redatta sulla base delle iniziative di divulgazione e formazione condotte nell'ultimo quinquennio nel contesto dei lavori che hanno portato all'adozione del cit. Commento n. 23.1 del Comitato Tecnico sul Valore in Dogana (WCO - TCCV).

⁵ I pp. 8 e 9 del cit. commento 23.1 OMD lett. recitano: "Da un lato uno studio sul prezzo di trasferimento fornito da un importatore può costituire una buona fonte di informazione, se contiene informazioni rilevanti sulle circostanze della vendita. D'altro lato, uno studio sul prezzo di trasferimento può non essere rilevante o adeguato nell'esame delle circostanze della vendita a causa delle differenze sostanziali e significative che esistono tra i metodi dell'Accordo per la determinazione del valore delle merci importate e quelli delle linee guida OCSE sul prezzo di trasferimento. Di conseguenza, l'utilizzo di uno studio sul prezzo di trasferimento come possibile base per l'esame delle circostanze della vendita dovrebbe essere considerato caso per caso. Se ne conclude che ogni rilevante informazione e documentazione fornita dall'importatore può essere utilizzata per esaminare le circostanze della vendita. Uno studio sul prezzo di trasferimento potrebbe costituire una fonte di tali informazioni."

a) esaminare il quadro giuridico di riferimento, sia nel settore delle imposte dirette sia nel settore doganale rilevando e, conseguentemente, programmando un ambito comune di intervento in tema di prezzi di trasferimento;

b) determinare la fattibilità di un eventuale scambio di elementi documentali nel rispetto della vigente normativa tributaria e di tutela dei dati commerciali e personali dei contribuenti, sulla base della circolare n. 58/E del 15 dicembre 2010 dell’Agenzia delle entrate con cui sono stati forniti chiarimenti sul regime degli oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento.

A conclusione dei lavori del citato Gruppo sono state individuate talune linee interpretative ed operative, sviluppate nei successivi paragrafi, che delineano le possibili sinergie tra la disciplina fiscale e quella doganale in materia di determinazione del prezzo di trasferimento accettabile ai fini doganali. La presente circolare costituisce, inoltre, un documento di base in vista dell’applicazione, prevista dal 1° maggio 2016⁶, delle disposizioni recate dal Reg. UE 952/2013 (nuovo Codice Doganale dell’Unione, di seguito CDU) che, all’art. 73, stabilisce in *subiecta materia* il seguente principio di semplificazione:

“Le autorità doganali possono autorizzare su richiesta la determinazione dei seguenti importi sulla base di criteri specifici, se non sono quantificabili alla data di accettazione della dichiarazione in dogana:

a) gli importi che devono essere inclusi nel valore in dogana conformemente all'articolo 70, paragrafo 2) (valore di transazione); e

b) gli importi di cui agli articoli 71 e 72 (elementi da includere/escludere dal valore in dogana)”.

Non è da sottovalutare, inoltre, la lettera dell’art. 70 del CDU, laddove, nel definire il valore di transazione come *“il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l’esportazione verso il territorio doganale dell’Unione”*, aggiunge le parole *“eventualmente adeguato”*, così da consentire la ordinaria valorizzazione delle merci proprio sulla base dell’art. 73 CDU.

⁶ art. 288 paragrafo 2, CDU, come rettificato in G.U. L 287 del 29.10.2013.

Sulla traccia del disposto degli artt. 70 e 73 interverranno successive istruzioni non appena entreranno in vigore le norme di dettaglio del CDU.⁷

1. Norme fondamentali sul valore in dogana nei casi di compratore e venditore legati a fini doganali

1.1. Il valore di transazione

Il principio cardine del valore in dogana è contenuto nell'art. 29 CDC, secondo il quale l'importo della transazione indicato in fattura - il prezzo pagato o da pagare per la merce - assurge a base dell'imponibile in dogana (previo aggiustamento degli elementi da aggiungere o da escludere ai sensi degli artt. 32 e 33 CDC) e dunque costituisce oggetto dell'attività di accertamento doganale.

Ciò significa che, salva l'emersione di un ragionevole dubbio al riguardo, il valore di transazione è quello da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione dei diritti doganali.

Tale regola generale trova, fra le varie eccezioni, quella stabilita dal medesimo art. 29 al paragrafo 1 lett. d), laddove viene sancito il principio per cui il valore di transazione è accettato se il compratore ed il venditore non sono legati o, se lo sono, qualora ricorrano le condizioni stabilite dal successivo paragrafo 2, che a sua volta precisa:

“a) per stabilire se il valore di transazione sia accettabile ai fini dell'applicazione del paragrafo 1, il fatto che il compratore e il venditore 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 od 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. Qualora il dichiarante lo richieda, le motivazioni gli sono comunicate per iscritto.

⁷ Regolamento delegato (DA), Regolamento di esecuzione (IA) e Regolamento recante disposizioni transitorie (TDA), tutti in corso di adozione..

b) In una vendita tra persone legate, il valore di transazione è accettato e le merci sono valutate conformemente al paragrafo 1 quando il dichiarante dimostri che detto valore è molto vicino ad uno dei valori ⁸ qui di seguito indicati, stabiliti allo stesso momento o pressappoco allo stesso momento:

i) il valore di transazione in occasione di vendita, tra compratori e venditori che non sono legati, di merci identiche o similari per l'esportazione a destinazione della Comunità;

ii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera c);

iii) il valore in dogana di merci identiche o similari, quale è determinato ai sensi dell'articolo 30, paragrafo 2, lettera d)”.⁸

Come chiarito nell'Allegato 23 DAC (note interpretative in materia di valore in dogana), l'autorità doganale, qualora nutra dei dubbi sull'accettabilità del valore di transazione dichiarato, procede ad un complemento di indagine volto ad analizzare le circostanze della vendita, concedendo al dichiarante la possibilità di fornire altre informazioni particolareggiate per provare che i legami non abbiano influito sul prezzo. Non è, tuttavia, necessario esaminare la questione dell'influenza sul prezzo e il valore di transazione sarà ammesso come valore in dogana, se l'amministrazione è già in possesso di informazioni sufficienti a convincerla dell'identità con il valore transazionale di merci identiche o similari oppure nel caso in cui lo stesso dichiarante dimostri che il valore dichiarato è molto vicino a quello che la dogana ricostruirebbe applicando uno dei metodi di cui all'art. 30 CDC (vedi infra par. 1.2).

Il concetto di “persone legate” ai fini del valore in dogana è definito dall'art. 15 comma 4 dell'AVD OMC, ripreso dall'art. 143 delle DAC. In merito l'Allegato 23 DAC aggiunge che vi è legame se una persona è in grado di esercitare, di diritto o di fatto, un “potere di costrizione o di orientamento” nei confronti di un'altra.

⁸ Trattasi dei cd. “test values”

1.2. I metodi alternativi e l' "ultimo ricorso"

L'art. 30 CDC individua i c.d. metodi alternativi cui ricorrere quando il valore in dogana non può essere determinato sulla base del valore di transazione principale delle merci dichiarate. La norma, nel declinare i valori cui è possibile far riferimento (*a* - il valore di transazione delle merci identiche, *b* - il valore di transazione delle merci similari, *c* - il valore cd. "dedotto" dalle rivendite del maggiore quantitativo importato nel mercato interno della Comunità, *d* - il valore "calcolato" sulla base dei costi dei valori aggiunti), impone un criterio gerarchico di applicazione, tranne che per le lett. *c*) e *d*) il cui ordine può essere invertito su richiesta del dichiarante.

La scelta di utilizzare tali metodi può essere effettuata sia dall'autorità doganale, se non soddisfatta del valore di transazione dichiarato (come nel caso in cui, in esito alla procedura disciplinata dall'art. 181bis DAC, permanga un fondato dubbio sulla non influenza del legame sul prezzo) sia dallo stesso dichiarante, ove il valore della merce importata non possa essere determinato attraverso il valore di transazione.

L'elenco graduato dei metodi di determinazione del valore in dogana è completato dalla previsione di cui all'art. 31 CDC, c.d. "ultimo ricorso" ("*fall back method*"), al quale può ricorrersi in via residuale quando i precedenti metodi non siano utilizzabili e che consente il ricorso a mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali della normativa internazionale ed unionale disciplinanti la materia. Tale metodo deve, tuttavia, considerarsi un rimedio straordinario del sistema di valorizzazione delle merci in dogana, applicabile a condizione che non si prendano a base determinati valori incompatibili con i predetti principi e disposizioni generali (par. 2 art. 31CDC).

Si osserva che anche il CDU ha mantenuto la primarietà del valore di transazione delle merci dichiarate, rubricando espressamente gli altri quali "*metodi secondari di determinazione del valore in dogana*" (art. 74 CDU).

2.L'Art.147 DAC e la c.d. "first sale rule" nelle transazioni fra parti legate, le spese di mediazione e le commissioni di acquisto.

L'art. 147 DAC trova applicazione nell'ambito del metodo principale di valutazione, ossia quando il valore in dogana deve essere determinato in conformità dell' art. 29, par. 1, CDC, specificando che *"il fatto che le merci oggetto di una vendita siano dichiarate per l'immissione in libera pratica è da considerarsi prova sufficiente che esse sono state vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità"*⁹.

L'articolo in questione (punto 1, primo comma, seconda frase) estende tale presunzione anche all'ipotesi in cui le merci siano state oggetto di più vendite prima dell'introduzione nella UE, chiarendo che essa si applica con riguardo all'**ultima vendita**, intendendosi per tale quella effettuata nel circuito commerciale prima dell'ingresso delle merci nel territorio doganale della UE o anche la vendita avvenuta all'interno di detto territorio, ma anteriormente alla loro immissione in libera pratica (ad esempio in un deposito doganale).

La deroga a tale regola generale - per la quale, quindi, il valore della merce si definisce con riguardo all'ultima transazione effettuata - è contenuta nella medesima disposizione (punto 1, secondo comma) ove è previsto che, in caso di più vendite successive realizzate prima della valutazione in dogana, può anche essere dichiarato *"un prezzo relativo ad una vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità"*.

Questa **regola della prima vendita (cd. "first sale rule")** configura un vantaggio nella valorizzazione dei trasferimenti infra-gruppo, solo a voler considerare che l'esportatore-società madre extra UE può far dichiarare alle sue società figlie europee non già il prezzo di trasferimento da lei applicato, ancorché depurato dei costi preventivamente stimati e degli utili redistribuiti alle società figlie, bensì il prezzo applicato dai suoi terzi fornitori al netto dei propri margini di utile.

⁹ Espressione riferita ai casi in cui le merci formano oggetto di una sola vendita.

Per l'applicazione della "first sale rule" devono, tuttavia, ricorrere le seguenti due condizioni, debitamente sostenute da elementi probatori¹⁰:

1. che il trasporto sia effettuato a cura del terzo fornitore direttamente verso l'Unione europea e
2. che le caratteristiche produttive delle merci siano tali da poter inequivocabilmente accertare la loro destinazione al consumo esclusivamente nel mercato unionale¹¹.

La Dogana deve essere, altresì, resa adeguatamente edotta, attraverso la loro evidenziazione nella dichiarazione complementare sul valore - DV1, delle spese sopportate in seguito alla rivendita e sulla loro natura giuridica, chiarendo in particolare il ruolo effettivamente svolto dal soggetto intermediario.

In sostanza, anche tenendo presente il portato degli artt. 32 e 33 CDC che espressamente escludono le commissioni d'acquisto dal valore delle merci, occorre che la Dogana, al di là del *nomen* utilizzato dal dichiarante¹², sia messa in condizione di controllare se nella fattispecie concreta ricorra o meno la figura del commissario d'acquisto o del mediatore ai fini, rispettivamente, dell'esclusione o dell'inclusione di tali elementi nella determinazione della base imponibile oggetto di accertamento.

Come chiarito dalla Corte di Giustizia¹³, la prima figura si ritiene sussistere, – “... quando un commissionario per l'acquisto è intervenuto in nome proprio, ma ha rappresentato l'importatore il quale ha sostenuto da solo il rischio finanziario dell'avvenuta transazione; in tal caso la transazione da prendere in considerazione per determinare il valore in dogana della merce importata è quella avvenuta fra il produttore/fornitore e l'importatore”. Per tale motivo, “...la commissione d'acquisto versata dall'importatore al commissionario per l'acquisto non deve essere inclusa nel valore in dogana anche qualora l'importatore abbia qualificato come venditore il commissionario per l'acquisto nella sua dichiarazione di valore

¹⁰ Cfr. Commento n. 7 del Documento TAXUD 800/2002 (del Comitato Codice doganale – sez. Valore, noto come “Compendio sul valore in Dogana” già menzionato alla nota n. 2); v., inoltre, condizioni per l'applicabilità dell'art. 147 DAC ribadite di recente da Cass. Trib. Civ. nelle sentt. 24455 e 24895 del 2013.

¹¹ In proposito, il suddetto Commento n. 7 indica, quali mezzi di prova che l'operatore è tenuto a fornire, alcuni esempi come la fabbricazione delle merci in conformità delle specifiche e regole tecniche CE, la produzione/fabbricazione specifica per un acquirente comunitario, l'ordinativo delle merci da parte di un intermediario che le ottiene da un fabbricante per poi spedirle direttamente nel territorio UE o l'evidenza (attraverso i marchi, ad esempio) che le stesse non abbiano altro impiego o destinazione.

¹² V., tra le altre, la terza delle cinque pronunce pregiudiziali CGE nella C11/89 in www.eur-lex-europa.eu, rinvenibile anche nel Compendio sul valore di cui alle note n n. 2 e10, p. 96

¹³ Sent. del 25.07.91 – causa C-299/90, anch'essa nel Compendio sul Valore di cui alla note nn.2 e 10 . p.101

in dogana ed abbia dichiarato il prezzo della merce fatturato da detto commissionario...”.

Ove, invece, si configuri l'esistenza di un terzo che agisce in favore di entrambi (venditore ed acquirente), mettendo in contatto le parti ed avendo come unico fine la conclusione dell'affare, totalmente svincolato dal rapporto di fiducia che caratterizza invece la commissione d'acquisto, si qualifica la figura del mediatore (broker) la cui commissione deve essere aggiunta al prezzo di vendita.

Spetta, quindi all'importatore fornire prova all'Ufficio delle dogane della natura del rapporto e del ruolo svolto dall'intermediario, attraverso contratti, pagamenti, corrispondenza, lettere di credito e altri elementi fattuali da valutare caso per caso.

La decisione in merito all'applicabilità della regola della c.d. “first sale rule” è adottata dall'Ufficio delle dogane competente in relazione al luogo di importazione delle merci oggetto di istanza e, ai fini della concessione dell'utilizzo dello strumento ex art. 147 DAC nelle transazioni fra parti legate, lo stesso Ufficio potrà valutare gli elementi informativi presenti negli oneri documentali di cui al successivo paragrafo 8, qualora il soggetto istante li metta a disposizione anche del medesimo Ufficio.

3. La procedura semplificata della dichiarazione incompleta in materia di valore

Nell'ambito delle semplificazioni accordate dal legislatore unionale, sia il CDC (art.76, lett. a) che le DAC (artt. 254 e ss.) contemplano la “dichiarazione incompleta”, procedura che consente all'operatore economico di presentare il DAU (Documento Amministrativo Unico) con dati ridotti o privo di alcuni documenti la cui presentazione è di regola necessaria per consentire l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime doganale per il quale le merci sono dichiarate (art. 62 CDC). In tale modo, previa autorizzazione del Direttore dell'Ufficio delle dogane competente in relazione al luogo ove sono presentate le merci e prestazione di idonea garanzia¹⁴, è possibile quindi sospendere temporaneamente

¹⁴ Giova ricordare che, ai sensi dell'art. 258 DAC “se, alla scadenza del termine di cui all'articolo 256, il dichiarante non ha apportato gli elementi necessari per la determinazione definitiva del valore in dogana delle merci o non ha fornito l'indicazione o il documento mancante, l'autorità doganale contabilizza immediatamente, a titolo dei dazi applicabili alle merci in causa, l'importo della garanzia costituita conformemente alle disposizioni dell'articolo 257, paragrafo 3, secondo trattino, (garanzia sufficiente a coprire la differenza tra l'indicazione

l'accertamento per rimandarlo ad un momento successivo, quando la documentazione integrativa potrà essere prodotta in dogana¹⁵. In via generale, le informazioni o i documenti mancanti devono esser presentati all'Autorità doganale entro il termine massimo di un mese a decorrere dalla data di accettazione della dichiarazione doganale. A determinate condizioni, tale termine può esser prorogato una sola volta, sino ad un massimo di quattro mesi. In materia di valore, i sopra cennati limiti temporali concessi per regolarizzare la dichiarazione incompleta con la relativa dichiarazione complementare, completa di tutti i dati/documenti rimasti "sospesi" all'atto della prima presentazione, possono esser superati in virtù dell'espressa previsione normativa di cui all'art. 256, paragrafo 1, terzo periodo, DAC, secondo cui "Quando si tratti di comunicare indicazioni o documenti mancanti in materia di valore in dogana l'autorità doganale può, ove sia indispensabile, stabilire un termine più lungo o prorogare il termine già stabilito. La durata del periodo complessivamente accordato deve tener conto dei termini di prescrizione in vigore".

La procedura in questione potrebbe risultare comunque dispendiosa sia per la parte privata che per quella pubblica, atteso che, oltre alla fase istruttoria preventiva per il rilascio dell'autorizzazione, essa impegna entrambe le parti a tenere "aperta" ogni singola dichiarazione doganale proprio nella determinazione dell'imponibile.

In alternativa all'indicazione di un valore provvisorio sulla dichiarazione incompleta, solo per il regime dell'importazione, è utilizzabile lo strumento di cui all'art. 156bis DAC (v. *infra* par. 6) attraverso il quale, sul presupposto del riconoscimento dell'"arm's length principle" e dell'analisi di comparabilità ad esso sottesa, è possibile operare una forfettizzazione di alcuni elementi del valore in dogana nel contesto degli artt. 29+32-33 CDC.

La procedura della dichiarazione incompleta rimane invece strumento utilizzabile per gli aggiustamenti all'esportazione, che rilevano anche ai fini della corretta costituzione del plafond IVA da parte degli esportatori abituali.

provvisoria del valore e l'importo cui in definitiva possono essere soggette le merci) o paragrafo 4, lettera a), secondo trattino (garanzia che copra la differenza tra l'importo dei dazi calcolati sulla base di un'aliquota ridotta e quello che risulterebbe dall'applicazione alle merci dei dazi calcolati sulla base di un'aliquota normale), e lettera b) (garanzia che copra l'eventuale riscossione dell'importo dei dazi calcolati sulla base dell'aliquota normale per merci in esenzione totale dai dazi)"

¹⁵ La disciplina dei procedimenti amministrativi di autorizzazione, gestione e controllo delle procedure semplificate è principalmente contenuta nella Determinazione direttoriale del 14.12.2010 e nella circolare n.9/D dell'8 marzo 2011.

4. Declinazione in dogana dei metodi OCSE di determinazione del prezzo di trasferimento

Nell'analizzare i diversi metodi di determinazione del prezzo di trasferimento al fine di valutarne il possibile rilievo per l'esame delle circostanze della vendita di cui all'art. 29, par. 2, lett. a) e b) CDC e al commento 23.1 del Comitato tecnico sul Valore in Dogana dell'OMD, si è pervenuti alla conclusione che i metodi tradizionali OCSE di determinazione del prezzo di trasferimento infragruppo possono essere accettati, con un diverso grado di affidabilità, anche dalle dogane¹⁶. In particolare:

- il **CUP** *Comparable Uncontrolled Price* (metodo del confronto di prezzo) prevede la comparazione del prezzo di beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione tra imprese associate con il prezzo applicato a beni o servizi trasferiti nel corso di una transazione comparabile sul libero mercato in circostanze comparabili. Il confronto può essere effettuato avendo riguardo a (i) operazioni comparabili concluse dall'impresa con un terzo indipendente (c.d. confronto interno); (ii) operazioni comparabili concluse tra imprese indipendenti nel libero mercato (c.d. confronto esterno). Ai fini doganali, tale metodo è indirettamente richiamato dalla nota esplicativa all'art. 1 AVD OMC, integralmente trasposta nell'Allegato 23 alle DAC;
- il **RPM** *Resale Price Method* (metodo del prezzo di rivendita) individua il valore normale della transazione controllata come il prezzo a cui un prodotto che è stato acquistato da un'impresa associata viene rivenduto ad un'impresa indipendente ridotto di un adeguato margine lordo al fine di coprire le spese di vendita e di gestione e ricavarne un appropriato utile. Con i dovuti temperamenti, in quanto non completamente sovrapponibile al cd. "metodo

¹⁶ Alcuni esempi di trasposizione dei metodi OCSE in dogana sono riportati nella cit. *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* dell'OMD (cfr. supra nota n.4) al §5.2, pp.60 e ss.

deduttivo” di cui all’art. 30, lett. c), CDC, anche il RPM può costituire un indicatore delle circostanze della vendita infragruppo di cui all’art. 29 CDC;

- il **CPM** *Cost Plus Method* (metodo del costo maggiorato) considera i costi sostenuti dal fornitore di beni o servizi nel corso di una transazione controllata per beni trasferiti o servizi forniti ad acquirente collegato aumentati di un’appropriata percentuale di ricarico (*mark-up*) così da ottenere un utile adeguato. Il *mark-up*, che valorizza la remunerazione del produttore per le funzioni svolte aventi generalmente natura ordinaria, ossia a basso valore aggiunto, i beni utilizzati e i rischi assunti, deve essere ottenuto attraverso la comparazione del margine di utile lordo della transazione in verifica e: (i) il margine di utile lordo realizzato dall’impresa associata nella vendita di beni simili ad imprese indipendenti sul libero mercato (confronto interno); ovvero, qualora i primi non fossero disponibili (ii) il margine di utile lordo realizzato in una transazione simile tra soggetti terzi indipendenti che svolgono le medesime funzioni (confronto esterno) Anche tale metodo, pur non essendo completamente sovrapponibile al cd. “metodo del valore calcolato” di cui al predetto art. 30 , lett. d) CDC, può costituire un indicatore delle circostanze della vendita infragruppo di cui all’art. 29 CDC;
- il **TNMM** *Transactional Net Margin Method* (metodo del margine netto transazionale)¹⁷ esamina il margine operativo rapportato a un’appropriata base di riferimento (ad esempio, vendite, costi o beni e risorse impiegati) emergente in transazioni tra imprese associate e confrontato con quello ritraibile in transazioni tra imprese indipendenti. Il metodo può risultare utilizzabile anche in dogana al ricorrere di specifiche condizioni, allorquando gli indici netti di rendimento (marginetti netti, extra costi, dati di profitto riferiti al

¹⁷ Linee guida OCSE: “metodo basato sull’utile della transazione che esamina il margine di utile netto in relazione ad una base adeguata (costi, vendite, attivi) che un contribuente realizza da una transazione controllata”.

capitale ed alle attività economiche intraprese, costi operativi, cifre d'affari, etc.) di imprese comparabili siano utilizzabili per singole tipologie di transazioni imprenditoriali. La dogana, infatti, non può che tassare direttamente le sole merci per le loro singole specifiche caratteristiche qualitative, quantitative, nonché di origine doganale. Pertanto, costituendo tale metodo - reddituale per antonomasia - quello che più si presta a lasciare che i legami infragruppo influenzino il prezzo di trasferimento, la trasposizione del suo utilizzo dalle finalità fiscali a quelle doganali non può considerarsi automatica, ma richiede un'attenta valutazione caso per caso;

- il **PSM Profit Split Method** (metodo della ripartizione dell'utile) si traduce nell'allocazione del profitto netto complessivo realizzato in una transazione tra parti associate sulla base di uno o più criteri di ripartizione (c.d. *allocation keys*) che sarebbero stati adottati da imprese indipendenti. Diversamente dai metodi in precedenza descritti, quello sopra descritto è definito "*two-sided*" in quanto prende in considerazione la redditività di entrambe le imprese associate che partecipano alla transazione. Adeguatamente trasposto nell'analisi di comparabilità con i prezzi di mercato correnti di merci identiche e similari, insita nell'esame delle circostanze proprie della vendita di cui all'art. 29 CDC, anche tale metodo può considerarsi discretamente accettabile in dogana.

E' di tutta evidenza che le multinazionali che "consolidano" diverse linee imprenditoriali per finalità fiscali e richiedono in dogana il riconoscimento del loro "prezzo interno", ancorché non influenzato e in linea con ciò che la dogana ricostruirebbe in applicazione del principio dell'*arm's length*, devono preventivamente dimostrare in quale misura gli aggiustamenti e le rettifiche derivanti dagli accordi di *transfer pricing* si riferiscono effettivamente alle merci importate.

5. Esame delle circostanze proprie della vendita: analisi di comparabilità ai fini dell'ammissibilità in dogana del prezzo di trasferimento infragruppo.

La ricostruzione del valore di trasferimento operata sulla base delle fonti e dei metodi in precedenza richiamati richiede alle autorità fiscali e a quelle doganali un'analisi di comparabilità tra società *intercompany* e società indipendenti.

E' dunque evidente che, nella determinazione del valore in dogana, assume un aspetto prevalente, ai fini del *transfer pricing*, la finalità "redistributiva" del reddito che tale calcolo retroattivo viene a realizzare tra le diverse società infragruppo attraverso la variabilità del margine operativo riconosciuto alle diverse filiali (stabili organizzazioni) – società figlie (solitamente concordanti apposite tabelle di adeguamenti retroattivi a scadenza trimestrale, semestrale o annuale). In tal caso ai fini dell'accettabilità del prezzo di trasferimento infragruppo ai sensi dell'art. 29 CDC, l'operatore ha l'onere di documentare in dogana la propria *policy* di *transfer pricing* anche avvalendosi del regime degli oneri documentali di cui all'art. 26, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge n.122/2010, la cui specifica disciplina è stata dettagliata con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 settembre 2010.

Come chiarito dalla circolare 58/E del 15.12.2010 (punto 5.1.2), l'analisi di comparabilità "*costituisce una delle parti fondamentali nel processo di determinazione dei prezzi di trasferimento e, pertanto, assume un ruolo centrale nella Documentazione Nazionale*". A tal fine, il predetto Provvedimento dell'Agenzia delle entrate - concernente la documentazione idonea al riscontro di conformità dei prezzi di trasferimento - individua al paragrafo 2.2 (documentazione nazionale) i cosiddetti cinque fattori della comparabilità, ossia quei fattori che possono assumere, in varia misura, rilevanza nel determinare la confrontabilità tra operazioni infragruppo rispetto a quelle intercorse tra parti indipendenti in condizioni similari.

Tali fattori, di seguito evidenziati, possono rilevare anche ai fini doganali qualora si consideri che:

- le caratteristiche dei beni ceduti (e dei servizi prestati) sono prese in considerazione anche ai fini della classificazione doganale delle merci e della determinazione della base imponibile con riferimento ad ogni singola partita dichiarata all'importazione e ad ogni singola circostanza della

transazione internazionale sottostante. Tuttavia, le descritte modalità di effettuazione dell'accertamento doganale all'atto della presentazione di ciascuna dichiarazione non consentono, come si vedrà *infra* al paragrafo 8, l'estensione automatica, a fini doganali, degli *APA (Advanced Price Agreements)* già concessi a fini fiscali, proprio perché questi ultimi, valutando le transazioni oggetto di accordo, potrebbero non distinguere le varie tipologie merceologiche trattate;

- l'analisi delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni strumentali utilizzati è particolarmente rilevante anche nello studio dei flussi dei pagamenti relativi a molteplici elementi che contribuiscono alla determinazione del valore in dogana (cd. "aggiustamenti", sui quali cfr. *infra* paragrafo 7);

- i dettagli dei termini e delle clausole ricavabili dai contratti, la cui conoscenza consente di effettuare una comparazione dei contratti prodotti nell'ambito del regime degli "oneri documentali", risponde all'esigenza di determinare molti aspetti inerenti alle responsabilità dei pagamenti effettuati o da effettuare in forza degli aggiustamenti di cui agli artt. 32 e 33 CDC, con particolare riferimento ai flussi dei pagamenti dovuti per l'utilizzo dei diritti di proprietà intellettuale, quali canoni e diritti di licenza;

- le condizioni economiche, sono valutate anche ai fini doganali rilevando nell'ambito dei procedimenti autorizzatori o, ad esempio, ai fini della concessione dello *status* di operatore economico autorizzato (AEO);

- le strategie di impresa sono tenute in debita considerazione anche in dogana tenuto conto che, nelle autorizzazioni preventive degli aggiustamenti ex art.156-bis DAC, è indispensabile l'analisi degli obiettivi strategici di medio e lungo periodo dell'intero gruppo societario ai fini dell'ammissibilità dei prezzi di trasferimento stabiliti tra venditori e importatori legati.

6. Il procedimento di forfettizzazione preventiva ex art. 156bis Reg. CEE 2454/1993

Ai sensi dell'art.178, paragrafo 4, DAC la parte privata ha l'onere di fornire la documentazione a supporto di ogni singola dichiarazione complementare sul valore in dogana - DV1 - ai fini di garantire, tra l'altro, la "*veridicità e completezza degli elementi indicati nella dichiarazione*".

Ai sensi del successivo art. 218, l'elenco dei documenti da allegare alla dichiarazione doganale¹⁸ comprende:

- a) la fattura di cui all'art. 181 DAC,
- b) il menzionato DV1 (dichiarazione degli elementi per la determinazione del valore in dogana),
- c) i documenti a supporto del regime tariffario preferenziale e/o delle misure derogatorie al regime applicabile, nonché
- d) ogni altro documento necessario per l'applicazione delle disposizioni disciplinanti l'immissione in libera pratica delle merci dichiarate.

E' opportuno in tale contesto richiamare il ricorso al "ribaltamento negoziale dell'onere probatorio" contenuto nell'art. 181bis DAC: qualora emerga un ragionevole dubbio sull'influenza che il legame tra le parti abbia prodotto sul valore di transazione dichiarato, si determina una inversione dell'onere probatorio in capo al contribuente che dovrà dimostrare che tale legame non ha influenzato le c.d. "circostanze proprie della vendita".

¹⁸ V. anche l'elenco non esaustivo di cui al COMMENTO N. 6 CCD SEZ. VALORE (CE – D.G.TAXUD 800/2008) "sui documenti e sulle informazioni che la dogana può esigere a titolo di prova per la determinazione del valore in dogana":

- a. una fattura commerciale delle merci o equivalente (casella 4 del DV 1);
- b. un contratto di vendita (casella 5 del DV 1) che può essere utilizzato/richiesto a sostegno di vari aspetti della fattura quali:
 - qualsiasi possibile restrizione, condizione o considerazione (casella 8 del DV 1);
 - qualsiasi possibile accordo tra il venditore e l'acquirente che influisca sul valore in dogana delle merci (caselle 9, lettera b), e 16 del DV 1);
 - le spese di cui alla casella 20 del DV 1 (attività intraprese dopo l'importazione);
 - la moneta in cui è espresso il prezzo (articolo 35 del Codice);
 - contratti e altri documenti relativi ai diritti di riproduzione delle merci importate (articolo 33, lettera d), del Codice);
- c. un contratto per corrispettivi e diritti di licenza per stabilire se debba o non debba essere incluso nel valore in dogana il pagamento di tali corrispettivi (cas. 9, lett. a), DV 1) e, in caso affermativo, fino a che punto (cas.15 DV 1);
- d. un contratto di agenzia per stabilire un'aggiunta per commissioni o mediazione (casella 13, lettere a) e b), del DV 1) o per escludere una commissione d'acquisto;
- e. i documenti di trasporto e assicurazione per stabilire, tra l'altro:
 - le condizioni di consegna (casella 3 del DV 1);
 - le spese di consegna fino al luogo d'introduzione (casella 17 DV1);
 - le spese di trasporto dopo l'arrivo nel luogo d'introduzione (casella 19 DV1).
- f. i documenti contabili, in particolare quelli dell'importatore o del compratore, per accertare l'effettivo trasferimento di fondi all'esportatore o al venditore, o per ottenere informazioni su commissioni, utili o spese generali nell'applicare il metodo deduttivo e del valore;
- g. le tariffe per accertare in alcuni casi le spese del trasporto menzionate nelle seguenti disposizioni: Articolo 32, paragrafo 1, lettera e), del Codice; Articoli 152, paragrafo 1, lettera a), punto ii), e 164 delle DAC.
- h. altri documenti, ad esempio:
 - relativi alla proprietà delle società che partecipano alla transazione, per stabilire un possibile legame tra il venditore e il compratore (articolo 143 delle DAC);
 - la fattura e il contratto di vendita o di trasferimento delle spese di quota;
 - la fattura relativa ai pagamenti effettuati per i certificati di autenticità;
 - i contratti per la pubblicità, il marketing ed altre attività intraprese dopo l'importazione;
 - documenti finanziari, ad esempio per stabilire l'ammontare degli interessi;
 - contratti, accordi di licenza ed altra documentazione riguardante i diritti d'autore.

A tal proposito si rammenta che il comma 35 dell'articolo 35 del decreto legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, recante "misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale", ha conferito all'Agenzia delle dogane e dei monopoli "facoltà di procedere, con le modalità previste dall'art. 51 del D.p.r. n.633/72, all'acquisizione dei dati e dei documenti relativi ai costi di trasporto, assicurazione, nolo e di ogni altro elemento di costo che forma il valore dichiarato per l'importazione, l'esportazione, l'introduzione in deposito doganale o IVA ed il transito".

E' notorio, tuttavia, che non solo gli accordi di ripartizione infragruppo dei costi e degli utili, ma anche gli accordi di licenza per la corresponsione dei relativi canoni, non contemplano quasi mai il pagamento da parte del licenziatario al licenziante di una somma prestabilita (sia annuale, sia mensile oppure in percentuale fissa), in quanto tali importi sono stabiliti quasi sempre sulla base delle vendite/rivendite effettivamente realizzate in un determinato periodo di tempo. Pertanto molte delle "partite" economicamente più importanti da iscrivere nella contabilità del DV1 al momento del passaggio in dogana della merce possono non essere "effettivamente" conosciute, ma solo "provvisoriamente" stimabili.

In tale circostanza è possibile ricorrere allo strumento di semplificazione previsto dall'articolo 156-bis DAC, molto utile, ad esempio, proprio in caso di conguaglio dei diritti e canoni di licenza sul fatturato CIF-dogana.

Ai sensi della sopra citata disposizione: "le autorità doganali possono, a richiesta dell'interessato, autorizzare che:

- in deroga all'articolo 32, paragrafo 2 del codice, alcuni elementi da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare, i quali non sono quantificabili al momento in cui sorge l'obbligazione doganale,

- in deroga all'art. 33 del codice, alcuni elementi che non devono essere inclusi nel valore in dogana, qualora i relativi importi non siano distinti dal prezzo pagato o da pagare al momento in cui sorge l'obbligazione doganale,

- siano calcolati sulla base di criteri adeguati e specifici".

Secondo alcuni documenti di prassi utilizzati dalle istituzioni dell'Unione europea (DG TAXUD in particolare), i sopramenzionati "criteri" devono corrispondere ai "valori forfettariamente pre-stabiliti" sulla base delle medie ponderate degli aggiustamenti materialmente dichiarati (ed applicati) nel corso di un precedente triennio di operazioni.

Il primo paragrafo dello stesso 156bis aggiunge, infine: “In questo caso, il valore dichiarato in dogana non va considerato provvisorio ai sensi dell'articolo 254, secondo trattino”.

Per accedere all'autorizzazione in questione è necessario che (art.156-bis, par.2, DAC):

“a) l'espletamento della procedura prevista dall'articolo 259 [dichiarazione incompleta] rappresenta, nel caso di specie, un costo amministrativo sproporzionato,

b) il ricorso all'applicazione degli articoli 30 (metodi sostitutivi al transazionale principale) e 31 (ultimo ricorso) del codice sembra inappropriato, in particolari circostanze,

c) vi siano valide ragioni per ritenere che l'importo dei dazi all'importazione da percepire nel periodo coperto dall'autorizzazione non sarà inferiore a quello che sarebbe richiesto in assenza di autorizzazione,

d) ciò non implichi distorsioni della concorrenza”.

Si attira in particolare l'attenzione sulle ultime due lettere, ai sensi delle quali emerge un onere continuato di monitoraggio sulla congruità degli aggiustamenti e sulla assenza di pratiche distorsive del mercato interno europeo.

Trattasi di uno strumento decisivo vincolante, reso ai sensi degli artt 6 e segg. nonché 250 CDC, che elimina la necessità di tenere sospeso per un lungo periodo l'accertamento doganale, offrendo la possibilità, laddove ne ricorrano le condizioni, di definire preventivamente l'elemento del valore con un ponderato e ragionevole importo *a forfait*.

Secondo quindi i principi di precauzione, trasparenza e partecipazione al procedimento amministrativo, le disposizioni recate dall'art. 156-bis delle DAC prevedono la possibilità di “concordare” con la dogana una pre-determinazione del valore sulla base di criteri di “congruità del prezzo” costantemente monitorabili.

L'importanza di tale strumento è riconosciuta anche dal nuovo CDU (v. art. 73 Reg. UE 952/2013), le cui norme attuative prevedono, tra i requisiti necessari per il rilascio dell'autorizzazione di cui al predetto art. 73, anche i criteri generalmente previsti per il rilascio dello status di AEO. Tale collegamento sicuramente enfatizza gli aspetti legati alla *compliance* dell'operatore economico nel quadro di un rapporto collaborativo con l'amministrazione doganale.

Al fine di definire un uniforme e dettagliato procedimento finalizzato all'applicazione delle disposizioni recate dall'art.156-bis DAC, si è ritenuto opportuno predisporre un modello di istanza (all. 1) e le relative istruzioni di compilazione (all. n.2), nonchè un modello di dichiarazione resa ai sensi del DPR. n.445/2000 in merito all'assenza di carichi pendenti (all n.1-bis).

6.1 Compilazione della domanda

La domanda deve essere redatta secondo il modello di cui all' allegato n. 1, fornendo tutte le informazioni ivi richieste, secondo le istruzioni di cui all'allegato n. 2 ed allegando, altresì, l'autocertificazione di cui all'all. 1-bis.

I predetti allegati formano parte integrante della presente circolare.

6.2 Procedimento autorizzatorio

Tenuto conto dell'esperienza operativa maturata e delle tempistiche praticate in altri Stati membri, il termine ordinario per la conclusione del procedimento di autorizzazione è stabilito in 120 giorni dalla data di accettazione della domanda, al netto delle eventuali sospensioni necessarie per eventuali supplementi istruttori e per acquisire, qualora necessario, tramite la mutua assistenza amministrativa, aggiornamenti e/o copie di atti da parte delle altre amministrazioni UE eventualmente coinvolte.

L'organo che adotta il provvedimento è il Direttore centrale legislazione e procedure doganali mentre l'unità organizzativa responsabile del procedimento è l'Ufficio applicazione tributi doganali della medesima Direzione, cui le istanze dovranno pervenire obbligatoriamente per il tramite dell'Ufficio delle dogane territorialmente competente in relazione al luogo in cui il richiedente tiene la contabilità principale, accompagnate dal corredo documentale ivi elencato.

L'Ufficio delle dogane, una volta ricevuta la domanda, ha 30 giorni di tempo per effettuare una valutazione della completezza (*es: istanza debitamente firmata e presenza di tutti gli allegati, sottoscritti in tutte le caselle ove ciò è richiesto*) e dell'accettabilità della richiesta (*accertando la corrispondenza e pertinenza dei documenti allegati e degli oneri documentali es: copie dei documenti d'identità allegati alle autocertificazioni, corretta esecuzione delle copie della documentazione di supporto, presenza o meno della traduzione, corrispondenza con quanto indicato nel modello della domanda, completezza e leggibilità dei fogli di*

calcolo, con particolare corrispondenza alle singole voci da addizionare/sottrarre, etc.), notificare al richiedente l'avvio del procedimento indicando la data di ricevimento dell'istanza quale data di inizio del procedimento e trasmettere al suddetto Ufficio Applicazione dei tributi doganali il fascicolo istruttorio formato, informandone la propria Direzione interregionale/regionale/interprovinciale.

Qualora l'istanza ed i relativi allegati vengano direttamente presentati dall'interessato presso l'Ufficio delle dogane, il funzionario che riceve l'istanza dovrà controllare immediatamente, ancorché sommariamente, **la presenza di tutti gli elementi costitutivi della richiesta, ivi compresa l'autocertificazione di cui all'all. 1-bis nonché l'apposizione delle firme sia in calce all'istanza che nel corpo delle caselle 11, 16 e 17 del modello all. 1).**

Qualora l'Ufficio delle dogane territorialmente competente riscontri come del tutto omesso o, citato ma non allegato, un documento necessario all'istruzione della pratica, esso comunicherà l'improcedibilità della domanda invitando il richiedente a volerla integrare nelle parti e con i documenti necessari entro un congruo termine. In tal caso il termine di 120 giorni si sospende e riprende nuovamente a decorrere da quando la domanda è completa in tutti i suoi elementi.

La domanda non può essere accettata se:

A. non contiene tutti gli elementi elencati nei pp. da 1 a 18 dell'allegato modello 1);

B. il richiedente si trova in una delle situazioni pregiudizievoli indicate nell'all. n. 1-bis, oggetto di autocertificazione ai sensi del D.P.R. n. 445/2000.

Avverso i provvedimenti emanati è ammesso ricorso, entro sessanta giorni, al Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, ovvero, in alternativa, ricorso straordinario al Presidente della Repubblica entro centoventi giorni.

7. Rettifiche e correzioni a consuntivo

Come noto, dopo l'accettazione della dichiarazione doganale e la concessione dello svincolo delle merci non sono generalmente ammesse, anche in caso di revisione dell'accertamento su istanza di parte, le rettifiche dell'imponibile se non nei ristretti limiti degli elementi "inesatti o incompleti" (cfr. art. 78 CDC). Per quanto di possibile rilevanza ai fini della presente circolare, appare evidente che non si giustifica una rettifica del prezzo effettivamente pagato o da pagare, qualora gli aggiustamenti a consuntivo del prezzo di trasferimento abbiano valenza essenzialmente redistributiva all'interno del gruppo societario e non inficino in alcun modo il valore transazionale delle merci da dichiarare.

Tuttavia, i cosiddetti "aggiustamenti" del valore doganale di cui agli artt. 32 CDC (se da aggiungere al prezzo effettivamente pagato o da pagare) e 33 CDC (se da sottrarre), normalmente riepilogati al momento della dichiarazione delle merci in dogana nel DV1, assumono un significativo peso nelle transazioni infragruppo per le quali si pone il problema di determinazione del valore anche successivamente all'espletamento delle formalità doganali, a seguito di susseguenti variazioni e modifiche del prezzo (*c.d. post-transaction transfer pricing adjustments*).

In una recente pronuncia su un caso di prezzo di trasferimento in dogana¹⁹ la Suprema Corte di Cassazione ha stabilito testualmente che *"al di fuori degli errori od omissioni compiuti involontariamente dall'importatore nella dichiarazione di importazione, nonché nei casi nei quali possa essere ammessa – escluse le ipotesi di frode – la procedura della dichiarazione incompleta, ai sensi degli artt. 76 CDC e 254 DAC, non è possibile una successiva rettifica della dichiarazione di importazione, a seguito di scelte volontarie dell'interessato"*.

Alla luce dell'interpretazione dettata dalla Corte di Cassazione, è dunque da escludersi il ricorso alla revisione dell'accertamento su istanza di parte nel caso in cui un *"accordo preventivo di transfer pricing"* sia sopravvenuto successivamente all'effettuazione delle operazioni doganali.

Al fine di contemperare i limiti giuridici posti al ricorso all'istituto della revisione dell'accertamento, evidenziati dalla richiamata sentenza della Corte di Cass.ne, con l'esigenza di tenere conto delle possibili variazioni del

¹⁹ Cfr. Cass. Trib. Civ. n.7716/2013

prezzo di trasferimento nell'arco di un determinato periodo di tempo, può soccorrere lo strumento di forfettizzazione del valore recato dall'art. 156-bis DAC. suscettibile di adeguamenti periodici. Infatti, se **le circostanze prese in considerazione ai fini dell'autorizzazione doganale all'uso del prezzo di trasferimento infragruppo non influenzato dai legami vengono nel tempo modificate** (ad esempio: il valore di transazione nelle vendite tra parti non legate di merci identiche o simili in transazioni di comparazione è cambiato o il gruppo istante ha intrapreso un altro piano di studio del prezzo annuale di trasferimento), **il tenore dell'autorizzazione stessa deve essere modificato di conseguenza.** Le modifiche dei presupposti di determinazione del prezzo annuale di trasferimento possono, infatti, comportare la modifica dell'autorizzazione esistente o il rilascio di un'autorizzazione *ex novo* proprio in considerazione dei suddetti cambiamenti.

Tenuto conto della specificità dell'autorizzazione alla determinazione forfettaria del valore ai sensi dell'art. 156-bis delle DAC, deve essere precisato che la stessa non può che avere valenza *pro-futuro*, per le operazioni effettuate dopo il suo rilascio e fino al termine della sua durata, non potendosi assumere i valori con la stessa determinati quali elementi eventualmente rilevanti nell'ambito di procedimenti contenziosi pendenti.

In occasione della prima autorizzazione l'operatore può anche chiedere un confronto preventivo con la dogana (cd. *due process of law*), anteriormente alla formulazione dell'istanza, per valutare l'accettabilità, nelle operazioni di importazione e di esportazione, del *pricing* adottato per le imposte dirette, della sua variabilità periodica e degli aggiustamenti consequenziali, valutate le circostanze proprie della vendita. Ciò anche al fine di individuare la più congrua periodicità di adeguamento dell'autorizzazione ex art. 156- bis DAC.

In via generale, per i rinnovi è consigliabile non superare gli ordinari termini degli esercizi annuali almeno per i soggetti con i più grandi volumi di movimentazione di merce in dogana, mentre per le piccole e medie imprese possono essere accettati periodi triennali.

Ad esempio: 1. entro settembre 2015 la multinazionale X.co. presenta la sua istanza sulla base del suo consuntivo consolidato di gruppo approvato tra aprile e giugno 2015; 2. entro dicembre 2015 l'Agenzia delle dogane e

dei monopoli emana il provvedimento affinché sia in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016; 3. ad aprile-giugno 2016 lo stesso soggetto approva il suo consuntivo 2015 sulla cui base cambiano tutti o parte dei valori del consuntivo 2014 presi a riferimento per il provvedimento per l'anno 2016 e, pertanto, 4. entro settembre 2016 presenta una nuova istanza di rinnovo/adeguamento per il 2017 sul consuntivo 2015.

8. Oneri documentali comuni ai fini fiscali e doganali.

Per quanto esposto al paragrafo precedente deriva anche che:

A. In linea generale, per le esigenze di trasparenza, qualora il gruppo multinazionale istante abbia già sottoscritto un accordo preventivo sui prezzi di trasferimento con l'Ufficio Accordi preventivi e controversie internazionali della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle entrate, l'istante deve dichiararne l'esistenza anche alle competenti Strutture di questa Agenzia, a sostegno della propria istanza di ammissione del valore di transazione tra compratore e venditore legati, a qualsiasi titolo legale giustificata (artt. 29 CDC o 147 DAC, 30 o 31 CDC mediante artt. 6 e ss. CDC o, alternativamente, 254 e ss. DAC o 156bis DAC). Qualora l'istanza abbia valenza limitata sul territorio ex art. 147 DAC, sarà cura dell'Ufficio delle dogane territorialmente competente segnalare tale circostanza anche alla scrivente Direzione Centrale – Ufficio applicazione dei tributi doganali.

B. Analogamente, se il gruppo multinazionale istante beneficia già in un altro stato membro UE di un'autorizzazione all'uso "doganale" del *transfer pricing*, ha l'onere di allegarla a sostegno della sua istanza.

C. Per quanto finora esposto con riguardo alle peculiarità degli oneri doganali, occorre distinguere le ipotesi in cui il contribuente residente a fini fiscali in Italia abbia proceduto, rispettivamente in ossequio alla normativa rilevante ai fini delle imposte dirette, alla predisposizione del cd "*masterfile*" ovvero della sola "Documentazione nazionale". Nella prima ipotesi, infatti, il gruppo multinazionale richiedente deve allegare alla propria istanza il "Master file" relativo all'intero gruppo societario, anche se predisposto da un soggetto residente in altro stato membro della UE. Nel secondo caso, considerato che la Documentazione nazionale contiene informazioni relative alla singola società del gruppo residente in Italia, finalizzate a fornire l'evidenza delle modalità di determinazione dei prezzi di trasferimento praticati dalla stessa nelle operazioni *cross-border*

infragruppo e la rispondenza di tali prezzi al principio di libera concorrenza, il soggetto istante è tenuto a fornire integrazioni al corredo documentale predisposto su base nazionale con specifico riferimento alle seguenti parti:

- descrizione generale del gruppo multinazionale;
- struttura del gruppo;
- strategie generali perseguite dal gruppo;
- schema riepilogativo/rappresentazione grafica dei flussi di operazioni, corredato dalla descrizione delle modalità e dei flussi di fatturazione delle operazioni e dei relativi importi, nonché della logica economico-giuridica che ha indotto a strutturare la dinamica dei flussi come rappresentata;
- elenco delle cessioni di beni materiali o immateriali. Diversamente dal set documentale eventualmente predisposto ai fini delle imposte dirette, quello presentato agli Uffici doganali non deve necessariamente ricomprendere anche le prestazioni di servizi e le prestazioni di servizi finanziari di cui al p.5.1 della circolare 58/E, ma deve ricomprendere l'elenco dei servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo e obbligatoriamente gli accordi per la ripartizione dei costi di cui ai pp. 5.2 e 5.3 della stessa circolare;
- informazioni in merito alle funzioni svolte, ai beni strumentali impiegati ed ai rischi assunti da ognuna delle imprese associate coinvolte nelle operazioni infragruppo;
- elenco completo dei beni immateriali detenuti da ogni singola impresa associata coinvolta nelle operazioni infragruppo con separata indicazione di eventuali canoni corrisposti per l'utilizzo degli stessi specificando il soggetto percipiente ed erogante. Come previsto dalla menzionata circolare dell'Agenzia delle entrate, attesa la rilevanza economica che essi assumono, nonché l'espresso richiamo operato agli apporti di cui alle lettere b) dell'art. 32 CDC, dovrà essere data descrizione anche di eventuali beni immateriali non iscritti a bilancio (*know how*, lavori di ingegneria, di studio, d'arte o *design*, piani e schizzi);
- politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo con evidenza delle ragioni per le quali essa viene ritenuta conforme al principio di libera concorrenza;

- metodo adottato per la determinazione dei prezzi di trasferimento relativi alle operazioni interessate.

Il gruppo multinazionale dovrà, inoltre, allegare:

- una copia degli accordi tra le società associate di ripartizione/adequamento retroattivo dei costi e dei margini operativi;
- una copia degli accordi di licenza e di corresponsione delle *royalties*;
- una copia degli accordi di distribuzione;
- una copia degli accordi di vendita, di acquisto e rivendita all'interno del mercato nazionale/UE delle merci importate. Qualora si debba ricorrere al cd. "ultimo ricorso" (art. 31 CDC - cfr. *supra* paragrafo 1) o siano indicati metodi espressamente o indirettamente riconducibili al TNMM o al PSM, il gruppo societario istante dovrà fornire, altresì, le informazioni e la documentazione di supporto relativa alle ricerche intraprese sul valore di transazione comparabile per merci identiche o similari importate da imprese indipendenti in altrettanto comparabili simili circostanze di spazio e di tempo.

Sempre in analogia a quanto già disposto con la più volte citata circolare 58/E del 2010, tra gli oneri documentali da presentare oltre che per finalità fiscali all'Agenzia delle entrate anche all'Agenzia delle dogane e dei monopoli per il rilascio di una decisione in materia di prezzo di trasferimento in dogana ex art. 6 e ss. CDC, o ai fini del rilascio di una decisione ex art. 147 DAC, 30 e 31 CDC, ovvero di una autorizzazione ex art. 254 e ss. DAC o, alternativamente a quest'ultima, ai sensi dell'art.156bis DAC, rientra a pieno titolo la cosiddetta "documentazione nazionale", nella parte in cui, ai sensi del par.5 della circolare stessa, prevede "tanti paragrafi quante sono le operazioni intercorse con i soggetti appartenenti al gruppo". Sarà particolarmente utile che ogni paragrafo descriva, con precisione, i beni e/o servizi oggetto delle operazioni trattate oltre che dei servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi o ricevuti in una o più associate. Il Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate richiamato al precedente par. 5 prevede la predisposizione di uno specifico paragrafo per ogni operazione infragruppo, anche al fine di dare evidenza, in maniera dettagliata, dei flussi delle operazioni

infragruppo, “ivi inclusi i relativi importi”, e di descrivere la logica economico-giuridica sottesa alla scelta di conferire alle attività della società la struttura già rappresentata nel diagramma di flusso di cui al *Masterfile*.

Le autorizzazioni già rilasciate ai sensi dell’attuale art. 156bis DAC ancora in corso di validità, saranno oggetto di revisione per l’adeguamento alle corrispondenti norme del CDU entro il 31.12.2017 (c.d. “re-assessment”).

Eventuali, ulteriori istruzioni saranno emanate alla luce dell’applicazione delle norme recate dal CDU e dalle relative disposizioni attuative e transitorie.

Codeste Direzioni sono pregate di vigilare sulla uniforme e conforme applicazione delle presenti disposizioni da parte dei dipendenti Uffici e di voler tempestivamente segnalare eventuali problematiche riscontrate nella relativa applicazione.

Il Direttore Centrale

Dott.ssa Cinzia Bricca

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell’art. 3, comma 2, del D. Lgs. n. 39/93