OCSE

FATF • GAFI

OLAF
OFFICE EUROPÉEN DE LUTTE ANTI-FRAUDE
EUROPEAN COMMISSION EUROPEAN ANTI-FRAUD OFFICE

LE NOVITA' 2013

IL VALORE IN DOGANA E I DIRITTI DI CONFINE - LE ACCISE ED IL VALORE IMPONIBILE DELL'IVA

Il valore in dogana ed i diritti di confine – Le accise e la base imponibile dell'IVA

Il valore in dogana delle merci importate, secondo l'accordo GATT, che fa riferimenti all'art. VII del WTO, è pari al valore di transazione, vale a dire al valore della fattura di acquisti; non c'entra nulla il valore normale vale il diritto pattizio che si traduce nel valore di transazione che è stabilito direttamente dalle parti. Per giungere al valore in Dogana, al valore di transazione vanno aggiunti gli oneri accessori mentre per determinare la base imponibile ai fini IVA vanno aggiunti i diritti di confine tra cui le accise.

Le norme su valore in Dogana sono contenute oltre che nel codice doganale comunitario (ex Reg. Cee 12 ottobre 1992, n. 2913), ex C.D.C., di cui agli artt. 28-36, che nel nuovo, il Reg. CEE n. 450/2008 ma anche nelle cosiddette DAC (Reg. Cee 2 luglio 1993. n.2454, le disposizioni attuative, di cui agli artt. 141-181*bis.*

Le disposizioni comunitarie trovano la loro genesi nell'accordo GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade del 1994)* che fa riferimento all'a*rticle VII on WTO valutation Agreement,* che stabiliscono che **il valore in Dogana delle merci importate è pari al valore di transazione,** vale a dire al prezzo effettivamente pagato o da pagare per la merce, quando la stessa è venduta per l'esportazione fuori al territorio doganale comunitario..

Lo stesso codice WTO, all'art. 8, par. 1, lett.a), prevede che al prezzo di fattura devono aggiungersi una serie di componenti aumentativi, tra le quali **le commissioni e le spese di mediazione,** a carico del compratore, ad eccezione delle spese di acquisto che l'imprenditore sostiene nel pagamento al suo agente per rappresentarlo all'estero nell'acquisto della merce all'importazione.

Lo stesso articolo 32 del C.D.C. da il concetto di *commissioni all'acquisto* intendendosi per tali le somme pagate dall'importatore al suo agente per le prestazioni di servizio da lui fornite nella rappresentanza all'estero.

L'art. 41 del Reg. CE n. 450/2008 (il nuovo codice doganale aggiornato), ex art. 29 del *vecchio codice doganale comunitario,* Reg. n. 2913/1992, **in tema di valore in Dogana**, stabilisce quanto appresso:

"1.La base primaria per il valore in Dogana delle merci, ***cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale della Comunità,*** *eventualmente adeguato in conformità delle misure adottate a norma dell'art. 43.*

2.Il prezzo effettivamente pagato o da pagare è ***il prezzo totale*** *che è stato o deve essere effettuato dal compratore nei confronti del venditore, o dal compratore ad una terza parte, o a beneficio di quest'ultimo delle merci importate, e comprende tutti i pagamenti che sono stati o devono essere effettuati, come condizione della vendita e delle merci importate".*

Per la UE il valore in dogana è rappresentato dal prezzo di **transazione.** Fin quando non sarà modificato l'art. 41 del nuoco CDC e non ci saranno regole fiscali e doganali armonizzate si andrà avanti sempre in tal modo.

Non essendo blindato, il valore in Dogana ha assunto **una nomea di un prezzo sottofatturato** che non salva la buona fede dell'importatore nemmeno per quelle

operazioni che sono avvenute ad un prezzo molto basso o perchè è stato disconosciuto un regime preferenziale.
Il più delle volte l'importatore risponde di irregolarità, di cui non era nemmeno a conoscenza, come nel caso dei certificati di origine, avendo avuto lo stesso direttamente dal suo fornitore nonostante che avesse rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore, riguardante la dichiarazione in Dogana.
Oggi le pratiche nel commercio internazionale ma soprattutto la crisi globale hanno modificato la dinamica dei mercati rendendo libere le transazioni che possono avvenire anche a prezzi più bassi perchè prodotti in Paesi ad un costo di produzione molto più bassi di quelli praticati su un mercato di libera concorrenza.
Le regole attuali scaturenti dall'art. 42 del CDC aggiornato stabilisce **metodi alternativi,** basati sul valore di transazione di **merci identiche** e di **merci similari** o sulla base dei **costi di produzione.**
Nell'ipotesi che con tali metodi non si riesce a trovare un prezzo congruo, allora lo stesso viene determinato sulla base dei dati comunque disponibili nel territorio della UE e, nel caso, che esista un legame tra le parti, tale da essere sufficiente per considerare che il prezzo non sia attendibile, l'autorità doganale può invitare il contribuente a dimostrare la congruità del valore di transazione adottato rispetto a quello dichiarato nell'ipotesi che il bene fosse stato venduto ad altri soggetti.
La OCSE sta cercando di far adottare il metodo reddituale anche nella determinazione del valore in Dogana ma, siccome le finalità sono diametralmente opposte difficilmente si potrà giungere allo stesso risultato poiché l'obiettivo dell'Amministrazione doganale è elevare **l'imponibile** mentre quello dell'Agenzia delle Entrate è quello di ridurre **l'ammontare dei costi** rendendoli indeducibili per la società italiana.
Da un punto di vista essenzialmente doganale si deve affermare che non è, in assoluto, possibile ipotizzare un adattamento praticato ai fini delle imposte dirette anche per l'accertamento doganale.
Allo stato attuale **il valore delle merci in Dogana** individua **la base imponibile** per il calcolo dei dazi e delle altre imposte, tra cui l'Iva all'importazione, è costituito dal **valore di transazione,** al quale vanno aggiunti tutti quei costi che non sono compresi nella fattura di acquisto tra i quali le **commissioni e le spese di mediazione**, di cui all'art. 32, Reg. CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (ex CDC).
Al valore così determinato vanno aggiunti i cosiddetti **diritti di confine** che concorrono alla formazione della base imponibile ai fine dell'Iva all'importazione.
Come si sa, una volta giunti al valore della merce in dogana, come sopra descritto, per sapere la base imponibile dell'iva bisogna aggiungere il dazio e le altre sovrimposte di confine, tra cui **le accise** che colpiscono il prodotto all'atto dell'immissione in consumo, quindi, all'atto dell'importazione.
Le accise, a differenza dell'IVA che incide sul valore, sono imposte che gravano sulla quantità dei beni prodotti, che successivamente vengono messi in vendita dal produttore stesso; poi, mentre l'IVA è espressa in percentuale del valore del prodotto, l'accisa si esprime in termini di aliquote, che sono rapportate all'unità di misura del prodotto.

Nel caso dei prodotti energetici si hanno aliquote rapportate al litro considerato alla temperatura di 15°C, come nel caso della benzina e del gasolio, oppure al chilo come ad esempio sugli oli combustibili e dei GPL, mentre nel caso dei prodotti alcolici si ha un'aliquota rapportata al litro anidro (vale a dire all'unità di volume al netto dell'acqua) considerato alla temperatura di 20°C.
L'accisa concorre, quindi, a formare il valore dei prodotti, ciò vuol dire che l'IVA sui prodotti soggetti ad accisa grava anche sulla stessa accisa.
Nel territorio italiano, sull'acquisto dei carburanti gravano un insieme di accise, istituite nel corso degli anni allo scopo di finanziare diverse emergenze. Alcune di esse, però, risultano talmente anacronistiche (la meno recente prevede tuttora il finanziamento della guerra di Etiopia del 1935) da suscitare non poche polemiche al riguardo.
L'elenco completo comprende le seguenti accise:

- 1,90 lire (0,00103 euro) per il finanziamento della guerra di Etiopia del 1935-1936;
- 14 lire (0,00723 euro) per il finanziamento della crisi di Suez del 1956;
- 10 lire (0,00516 euro) per il finanziamento del disastro del Vajont del 1963;
- 10 lire (0,00516 euro) per il finanziamento dell'alluvione di Firenze del 1966;
- 10 lire (0,00516 euro) per il finanziamento del terremoto del Belice del 1968;
- 99 lire (0,0511 euro) per il finanziamento del terremoto del Friuli del 1976;
- 75 lire (0,0387 euro) per il finanziamento del terremoto dell'Irpinia del 1980;
- 205 lire (0,106 euro) per il finanziamento della guerra del Libano del 1983;
- 22 lire (0,0114 euro) per il finanziamento della missione in Bosnia del 1996;
- 0,02 euro per il rinnovo del contratto degli autoferrotranvieri del 2004.
- 0,005 euro per l'acquisto di autobus ecologici nel 2005;
- 0,0051 euro per far fronte al terremoto dell'Aquila del 2009.
- da 0,0071 a 0,0055 euro per il finanziamento alla cultura nel 2011;
- 0,04 euro per far fronte all'emergenza immigrati dovuta alla crisi libica del 2011;
- 0,0089 euro per far fronte all'alluvione che ha colpito la Liguria e la Toscana nel novembre 2011;
- 0,082 euro per il decreto "Salva Italia" nel dicembre 2011.
- 0,02 euro per far fronte al terremoto dell'Emilia del 2012.

Il totale è di circa 0,41 euro, a cui vanno aggiunte, a far data dal 1999, le tasse regionali e l'imposta di fabbricazione sui carburanti, per un totale finale di accise gravanti sui prodotti della rete distributiva dei carburanti in Italia, che ad oggi risulta pari ai valori riportati nella seguente tabella.

ALIQUOTE DI IMPOSTA VIGENTI

Prodotto	Unità	Importo
Benzina	euro/1.000 litri	728,40
Gasolio	euro/1.000 litri	617,40
Gpl	euro/1.000 kg	267,77
	euro/1.000 litri	147,27
Metano	euro/metro cubo	0,00331
Lubrificanti	euro/1.000 kg.	750,00

Su queste imposte viene applicata anche l'IVA al 21%, che grava per circa 15 cent nel primo caso e 13 cent nel secondo.

Dopo la revisione o l'abolizione da parte di alcune Regioni, di parte o delle intere addizionali di accisa gravanti sul prodotto benzina, dall'inizio dell'anno il quadro delle imposte regionali vigenti su tale prodotto è così strutturato:

ACCISE BENZINA E ADDIZIONALI – EURO/LITRO

Regione	Base	Addizio-nale	Totale
Abruzzo	0,7284	0,0000	0,7284
Basilicata	0,7284	0,0000	0,7284
Calabria	0,7284	0,0258	0,7542
Campania	0,7284	0,0258	0,7542
Emilia R.	0,7284	0,0000	0,7284
Friuli V. G.	0,7284	0,0000	0,7284
Lazio	0,7284	0,0258	0,7542
Liguria	0,7284	0,0500	0,7784
Lombardia	0,7284	0,0000	0,7284
Marche	0,7284	0,0200	0,7484
Molise	0,7284	0,0258	0,7542
Piemonte	0,7284	0,0260	0,7544
Puglia	0,7284	0,0000	0,7284
Sardegna	0,7284	0,0000	0,7284
Sicilia	0,7284	0,0000	0,7284
Toscana	0,7284	0,0000	0,7284
Trentino A. A.	0,7284	0,0000	0,7284
Umbria	0,7284	0,0250	0,7534
Val d'Aosta	0,7284	0,0000	0,7284
Veneto	0,7284	0,0000	0,7284
ITALIA	**0,7284**	**0,0100**	**0,7379**

L'imposta sull'accisa è, dunque, una delle principali entrate nel bilancio di un paese e, quindi, per poter rendere equilibrato il mercato unico europeo si è introdotto a livello comunitario una sorta di armonizzazione delle accise.
Le disposizioni dell'Unione sulla "armonizzazione" delle accise sugli oli minerali fissano esclusivamente (ben lungi dall'armonizzare) delle aliquote minime, determinate in 359 euro per 1.000 litri per la benzina, in 330 euro per 1.000 litri per il gasolio ed in 125 euro per 1.000 chilogrammi per il gpl (pari a 68,85 euro per 1.000 litri). In realtà, il panorama delle accise è assai diversificato tra i Paesi membri: per la benzina si va da un minimo di 0,363 euro/litro per la Bulgaria ad un massimo di 0,752 euro/litro per l'Olanda, mentre per il gasolio si spazia dal minimo comunitario di 0,330 euro/litro di Bulgaria e Lituania al massimo di 0,697 dell'Inghilterra (in entrambi i casi il valore massimo è pari a più del doppio del valore minimo). La media aritmetica comunitaria è di 0,544 euro/litro per la benzina e di 0,424 per il gasolio.

ALIQUOTE DI ACCISA VIGENTI AL 14.01.2013 – EURO/LITRO

Paese	Benzina	Paese	Gasolio
Olanda	0,752	Inghilterra	0,697
Italia (*)	**0,738**	**Italia**	**0,617**
Inghilterra	0,697	Svezia	0,563
Grecia	0,684	Irlanda	0,499
Germania	0,655	Germania	0,470
Svezia	0,653	Finlandia	0,463
Finlandia	0,624	Slovenia	0,456
Belgio	0,614	Olanda	0,446
Francia	0,613	Francia	0,440
Irlanda	0,608	Austria	0,437
Danimarca	0,591	Belgio	0,428
Slovenia	0,585	Cechia	0,428
Portogallo	0,584	Cipro	0,411
Slovacchia	0,570	Slovacchia	0,406
Austria	0,526	Danimarca	0,404
Cechia	0,501	Estonia	0,393
Malta	0,469	Malta	0,382
Spagna	0,464	Ungheria	0,382
Lussemburgo	0,462	Spagna	0,369
Cipro	0,440	Portogallo	0,366
Lettonia	0,435	Lettonia	0,355
Lituania	0,434	Polonia	0,353
Estonia	0,423	Grecia	0,344
Ungheria	0,415	Romania	0,341
Polonia	0,405	Lussemburgo	0,336
Romania	0,371	Bulgaria	0,330
Bulgaria	0,363	Lituania	0,330

(*) comprese le addizionali regionali

L'Italia si piazza al secondo posto, in un ordine decrescente, per entrambi i prodotti, preceduta solo dall'Olanda per la benzina e dall'Inghilterra per il gasolio. La così detta "armonizzazione comunitaria" non è però stata completamente bilanciata, poiché l'accisa è una tassa che grava principalmente su prodotti agricoli, energetici e di larghissimo consumo che dipendono quasi completamente dalla costituzione di un territorio e dalla sua collocazione geografica.
Dunque non è stato possibile compiere una completa armonizzazione, colpendo allo stesso modo tutti i paesi europei con la stessa aliquota di accisa, ma è stato comunque possibile procedere in un percorso simile, armonizzando di pari passo le strutture tributarie interne ai regimi individuali di ogni stato singolo.
Una conclusione che vale per le accise, come si può vedere con chiarezza dalla tabella di seguito riportata, ma altresì per l'imposta sul valore aggiunto. E infatti, su una media aritmetica comunitaria del 21 % (aliquota attualmente vigente per l'Italia, almeno fino a metà anno), l'IVA sui carburanti spazia, infatti, dal 15%, ad

esempio, per il Lussemburgo, fino al 27% dell'Ungheria: ossia dodici punti di differenza addirittura.

ALIQUOTE IVA COMUNITARIE AL 14.01.2013

Paesi	Aliquota % Iva
Ungheria	27,0%
Danimarca, Svezia	25,0%
Romania	24,0%
Finlandia, Grecia, Irlanda, Polonia, Portogallo	23,0%
Belgio, Cechia, **ITALIA**, Lettonia, Lituania, Olanda, Spagna	**21,0%**
Austria, Bulgaria, Estonia, Inghilterra, Slovacchia, Slovenia	20,0%
Francia	19,6%
Germania	19,0%
Cipro, Malta	18,0%
Lussemburgo	15,0%

Il gettito fiscale legato alle accise è fondamentale per la fiscalità interna dei singoli Stati membri, in quanto costituisce una parte cospicua delle entrate nel bilancio di ogni Paese. Pertanto, da una parte è stato necessario disciplinare il settore con norme europee applicabili su tutto il territorio dell'Unione (Regolamenti), dall'altra è stato lasciato ampio spazio alla sussidiarietà con il recepimento da parte di ogni Stato membro della direttiva comunitaria fondamentale (attualmente la n. 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003), dal momento che le accise concorrono tradizionalmente alla formulazione di scelte politiche, non solamente in campo tributario, ma anche nei settori industriali, energetico, sanitario, sociale, dei trasporti e dell'agricoltura.
L'impatto di questo tipo di fiscalità è estremamente pesante perché alcune tipologie di prodotti possono essere colpite sia direttamente (come i prodotti tipici dell'agricoltura e degli usi alimentari) sia indirettamente quando si colpiscono i prodotti energetici, come quelli legati all'energia elettrica, il gas, gli oli combustibili e i trasporti.
Esistono anche degli strumenti fiscali che ci consentono di alleviare il peso di queste accise. Parliamo in particolare delle accise sul gasolio utilizzato dalle macchine operatrici e negli autotrasporti.

Francesco Campanile
Pierpaolo Trapuzzano