



ANASPED

la nostra voce



Federazione Nazionale Spedizionieri Doganali • info@anasped.it - www.anasped.it • Numero 5 - anno VII - Maggio 2020

Il valore in dogana secondo i metodi del «valore dedotto» e «fall back»



La Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) è intervenuta con la sentenza del 20 giugno 2019, causa C-1/18, in ordine ad alcuni aspetti della normativa doganale relativa alla determinazione del valore in dogana, nel caso in cui sia necessario ricorrere al c.d. metodo del valore dedotto.

Questo metodo è il terzo, in ordine gerarchico discendente, dei cinque metodi secondari descritti negli artt. da 141 a 144 del reg. di esecuzione (UE) 24 novembre 2015, n. 2447 (RE 2015), cui fa rinvio l'art. 74 del codice doganale dell'Unione (reg. (UE) 9 ottobre 2013, n. 952, CDU 2013).

Il criterio principale del valore di transazione non condizionato prevede la dichiarazione, all'atto del-

l'immissione in libera pratica, del prezzo «pagato o da pagare» in una compravendita intercorsa tra soggetti tra loro indipendenti, eventualmente integrato con gli elementi obbligatori di cui all'art. 71, comma 1, CDU 2013. Tuttavia, potrebbe darsi il caso che non esista un valore di transazione relativo alle merci da valutare, perché ad esempio l'operazione commerciale non prevede una compravendita; oppure il valore di transazione dichiarato potrebbe non risultare applicabile a causa di condizionamenti che potrebbero aver inciso sulla quantificazione del prezzo; o, ancora, potrebbero sorgere dubbi sul fatto che il prezzo, per quanto completo di tutte le sue componenti, sia quello *effettivamente* pagato dal compra-

tore perché eccessivamente basso rispetto a valori comunemente rilevati per operazioni commerciali analoghe, secondo il principio antielusivo di cui all'art. 144, comma 2, lett. g, RE 2015 in base al quale non sono mai ammessi «valori arbitrari o fittizi». In questi casi per la determinazione del valore in dogana è necessario ricorrere ai metodi secondari sopra indicati.

Tralasciando gli altri, il terzo metodo in ordine gerarchico discendente prevede il ricorso al «valore dedotto». Nel metodo del valore dedotto l'oggetto di indagine è il prezzo unitario al quale la merce da valutare (o merce identica o simile ad essa) è stata venduta all'interno del territorio doganale, «*nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate ai venditori*» (art. 74, comma 2, lett. c), CDU 2013), «*nello stesso momento o pressappoco al momento dell'importazione*» delle merci da valutare, comunque non oltre 90 giorni dall'importazione ai sensi dell'art. 142, comma 2, RE 2015 (termine già presente nell'art. 152, comma 1, lett. b, DAC 1993) ed il cui valore potrebbe aver subito significativi incrementi successivamente all'entrata della merce nel territorio stesso. Questi incrementi, che non sono rilevanti ai fini della determinazione del valore in dogana, devono essere, appunto, *dedotti* dal valore di transazione della merce venduta all'interno del territorio, in modo da individuare il valore di transazione reale che questa merce (o merce identica o simile ad essa) aveva al momento dell'entrata nel territorio doganale dell'Unione europea.

Struttura del metodo ed elementi da dedurre sono indicati in dettaglio nell'art. 142 RE 2015 e sono in parte speculari agli elementi da non includere nel valore in dogana secondo il criterio primario (art. 72 CDU 2013). Disposizioni speciali sono previste nel caso in cui non sia possibile individuare un prezzo unitario di vendita nel territorio doganale dell'Unione (art. 142, comma 3, RE 2015) e per la determinazione dei prezzi unitari relativi alle merci deperibili «importate in conto consegna» descritte nell'allegato 23-02 al reg. cit. (art. 142, comma 6, RE 2015). Nell'art. 142, comma 4, RE 2015, oltre al caso in cui venditore e compratore siano soggetti collegati, sono indicati gli altri casi in cui il metodo del valore dedotto non può essere applicato.

La sentenza CGUE C-1/18, riferita all'identico impianto normativo contenuto nell'abrogato codice doganale comunitario, interviene per chiarire due profili rilevanti nell'applicazione del metodo del valore dedotto: la possibilità di prendere in considerazione gli sconti ai fini della deduzione dal prezzo e la possibilità di interpretare in modo non tassativo il termine di

90 giorni dall'importazione della merce da valutare, per l'individuazione degli elementi necessari ai fini dell'applicazione del metodo stesso. In entrambi i casi la risposta della Corte è stata negativa: «l'articolo 152, paragrafo 1, lettera a), da i) a iii), del regolamento di applicazione [DAC 1994, n.d.a.] – dice la Corte - prevede che si tenga conto di determinate deduzioni, tra le quali figurano alcune commissioni, le spese abituali di trasporto e di assicurazione, nonché i dazi all'importazione. Gli sconti commerciali concessi dal venditore non sono menzionati in tale articolo. Orbene, dalla formulazione di suddetta disposizione risulta che detto elenco di deduzioni è esaustivo. [...] l'articolo 30, paragrafo 2, lettera c), del codice doganale [CDC 1992, n.d.a.] dev'essere interpretato nel senso che gli sconti sul prezzo di vendita delle merci importate non possono essere presi in considerazione per determinare il valore in dogana di tali merci in applicazione di detta disposizione» [punti 42 e 45, sent. cit.].

Per quanto riguarda il termine di 90 giorni la Corte ha precisato che si tratta di un termine *tassativo* (punto 39, sent. cit.), essendo consentita un'interpretazione flessibile del termine soltanto all'interno del quinto ed ultimo metodo secondario, definito di *fall back* nell'art. 144 RE 2015. Questo metodo è quello che, come ultima *ratio*, consente di ricorrere all'analogia ed ai principi generali del sistema. Secondo questo metodo, infatti, il valore di transazione da attribuire alle merci oggetto di valutazione deve essere individuato, in ultima analisi, *sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione e mediante ricorso «a mezzi ragionevoli»* compatibili con i principi generali contenuti nell'accordo per l'applicazione dell'articolo VII GATT 1994, nell'originario art. VII dell'accordo GATT 1947 e nelle disposizioni del codice doganale dedicate alla determinazione del valore in dogana che costituiscono espressione di questi principi.

Il ricorso al metodo analogico, definito nel titolo dell'art. 144 RE 2015 anche metodo di *fall back*, che si può approssimativamente tradurre come «ritorno alle origini» e cioè ai principi fondamentali dell'art. VII GATT 1947, deve comunque seguire delle linee guida coerenti con l'intero sistema, per evitare che si risolva in un metodo aleatorio. Anche il metodo analogico ha infatti come obiettivo l'individuazione di un valore di transazione (o comunque un valore) per quanto possibile concreto, reale ed attendibile, riferito a merci dichiarate per l'immissione in libera pratica nel territorio doganale, segnatamente quello dell'Unione europea. Il metodo analogico non può essere basato quindi su valori che non siano riferibili

alla vendita di prodotti per l'esportazione nel territorio doganale di riferimento. L'art. 7 dell'accordo per l'applicazione dell'art. VII GATT 1994 fornisce in tal senso alcune indicazioni, confluite successivamente nell'ordinamento doganale dell'Unione e, da ultimo, nell'art. 144 RE 2015; in quanto espressione di un principio generale, l'elenco non può essere considerato una lista chiusa. Secondo queste indicazioni, il valore di transazione non può in ogni caso essere determinato con riferimento:

- ❖ al prezzo di vendita di merci nel mercato interno del paese di esportazione;
- ❖ al prezzo di vendita per merci esportate verso un paese terzo;
- ❖ al prezzo di vendita di merci prodotte all'interno del territorio doganale dell'Unione;
- ❖ a costi di produzione determinati in modo diverso da quanto stabilito per l'applicazione del metodo del valore calcolato.

L'art. 7 cit., e così l'art. 144 RE 2015, contengono infine l'enunciazione di tre principi generali che possono essere letti sia in funzione di tutela del contribuente, sia in funzione antielusiva. Nella ricerca del valore attribuibile, infatti, è sempre escluso il riferimento:

- ✓ al valore più alto rispetto a due valori possibili;
- ✓ a valori minimi, al di sotto dei quali non sia possibile riferirsi;
- ✓ a valori determinati in modo arbitrario o fittizio.

Sotto il profilo della tutela del contribuente, nella determinazione analogica del valore l'autorità doganale dovrà agire secondo il principio di buona fede e collaborazione, avuto riguardo alla posizione del dichiarante e non potrà imporre un valore minimo o un valore arbitrariamente medio o comunque determinato in modo avulso dall'applicazione ragionevole degli strumenti tipici previsti dall'ordinamento e, ove occorra, dovrà far uso della necessaria flessibilità.

Sotto il profilo antielusivo, anche le parti private dovranno ispirarsi al dovere di buona fede e di verità ed astenersi da dichiarazioni non corrispondenti alla realtà dei fatti oppure relative a fatti non verificabili o addirittura fraudolente; principio che, per la sua rilevanza, non può che assumere anche valenza di principio generale cui è ispirato l'intero sistema per la determinazione del valore in dogana fin dall'accordo GATT 1947, come è stato riconosciuto anche dalla Corte di giustizia dell'Unione europea con giurisprudenza consolidata.

Piero Bellante
Avvocato in Verona

INCOTERMS® 2020

fatturazione di beni fatturazione in servizi esteri



La fatturazione da e verso l'estero genera sempre delle potenziali difficoltà operative, nella prassi, sia che si riconnetta a cessioni di beni (nella Ue) o a esportazioni (operazioni extraunitarie), che nel caso di ricevimento o prestazione di servizi.

La disciplina fiscale italiana, in particolare, appare alquanto articolata in tal senso, con varie casistiche potenziali richiamabili, salvo il **principio generale** per il quale:

- **una cessione o una prestazione effettuata verso un cliente estero** (in specie, munito di partita iva nel proprio Paese) **non è soggetta ad applicazione di imposta sui consumi (iva).**

Contra, **in caso di acquisti di beni o servizi**, tendenzialmente

- **l'operazione è destinata a scontare l'imposta sui consumi** in Italia, **sia direttamente**, attraverso l'applicazione di imposta in sede doganale (per le importazioni), **sia indirettamente**, con l'applicazione del meccanismo del **reverse charge** (per gli acquisti intraunitari e per le prestazioni di servizi prestati da committente estero).

Allo scopo di riassumere gli abbinamenti fra operazioni di vendita e di acquisto e i vari regimi fiscali possibili e fiscalmente riconosciuti, di seguito si forniscono una serie di tabelle di decodifica, con riferimento agli Incoterms ©2020, nonché alle prestazioni di servizi.

1. Cessioni di beni

1.a Esportazioni

Costituiscono cessioni all'esportazione;

a) le cessioni (...) eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della comunità eco-

nomica europea, **a cura o a nome dei cedenti (...)**

Norma	Tipologia
Art. 8, comma 1, lett. a) Dpr 633/72	Esportazione

Incoterms® 2020 applicabili alla norma	
Gruppo C Gruppo D	CFR, CPT, CIF, CIP DPU, DAP, DDP

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della comunità economica europea **entro 90 giorni** dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto (...) l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale (...).

Norma	Tipologia
Art. 8, comma 1, lett. b) Dpr 633/72	Esportazione

Incoterms® 2020 applicabili alla norma	
Gruppo E Gruppo F	EXW FCA, FAS, FOB

c) le cessioni (...) di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a **soggetti che**, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, **si avvalgono della facoltà di acquistare (...) o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.**

Norma	Tipologia
Art. 8, comma 1, lett. c) Dpr 633/72	Esportazione indiretta

Caratteristica dell'operazione è data dal fatto che, con esplicita eccezione di legge, **si tratta di operazione interna nazionale italiana** fra operatori italiani, senza applicazione di iva interna.

E' tuttavia vincolata alla condizione imprescindibile che il compratore sia un soggetto passivo italiano che, nell'anno precedente, abbia effettuato operazioni di cessione verso l'estero (Ue, extra-Ue), per al meno il 10% del complessivo volume d'affari.

Condizione correlata, e prevista dall'art. 8, comma 2, della legge iva, è data dall'invio al venditore, da parte del compratore e prima dell'esecuzione della cessione, di un'apposita dichiarazione (dichiarazione di intento), con la quale il compratore dichiara di poter beneficiare della non applicazione dell'imposta,

in quanto munito dello status di esportatore abituale.

Incoterms® 2020 applicabili alla norma	
Gruppo E Gruppo F Gruppo C Gruppo D	EXW FCA, FAS, FOB CFR, CPT, CIF, CIP DPU, DAP, DDP

1.b Cessioni unionali (intraue)

Norma	Tipologia
Art. 41, DI 331/93	Cessione intraunionale

Norma unica, alle seguenti condizioni congiunte

- **l'operazione deve avvenire fra soggetti passivi residenti in due paesi diversi della Ue**
- **la merce deve fisicamente essere trasferita fra due Paesi diversi**
- **deve esistere il trasferimento di proprietà della merce**
- **la merce deve avere un valore**

Incoterms® 2020 applicabili alla norma	
Gruppo E Gruppo F Gruppo C Gruppo D	EXW FCA, FAS, FOB CFR, CPT, CIF, CIP DPU, DAP, DDP

1.c Cessioni di beni allo stato estero o esistenti all'estero (art. 7-bis D.P.R. 633/72)

1.c.1 Beni allo stato estero

- **merci di origine estera presenti in Italia ma non immesse in libera pratica né al consumo**
- **beni in transito**
- **beni soggetti a vigilanza doganale**
- **beni in attesa di destinazione doganale**

1.c.2 Beni esistenti all'estero

Si tratta di beni fisicamente all'estero e che non transitano per l'Italia.

nei casi precedenti la fattura riporterà la dicitura

- **operazione non soggetta ex art. 7-bis, Dpr n. 633/72**

1.d Operazioni in contratto di consignment stock

Invio in un Paese terzo di beni presso il deposito del cliente con riserva di proprietà.

L'operazione di cessione (all'esportazione o intracomunitaria) si considera effettuata nel momento dell'estrazione dei beni (tutti o in parte) dal deposito, coincidente con il momento in cui si realizza l'effetto traslativo della proprietà della merce.

La merce deve essere venduta o rientrare in Italia entro un anno dalla spedizione all'estero.

La fatturazione avverrà con riferimento al regime proprio della stessa (esportazione, operazione unionale).

2. Prestazioni di servizi resi

2.a Prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo italiano e connessi con una cessione di beni (prestatore italiano)

Norma	Tipologia
Art. 7-ter Dpr 633/72	Regola generale Iva
Art. 8, comma 1, Lett. c) Dpr 633/72	Eccezione
Art. 9, Dpr 633/72	Eccezione

Per i servizi (art. 7-ter) la **regola generale** prevede che l'iva venga pagata nel Paese del committente, ovvero del soggetto che incarica il prestatore di eseguire il servizio.

Pertanto, se il committente e il prestatore sono italiani, il servizio verrà normalmente fatturato con iva, **indipendentemente dal luogo fisico nel quale tali prestazioni sono effettuate.**

2.a.1 Eccezione ex art. 8, c. 1, lett. c) Dpr 633/72

Alla regola generale si può sostituire il regime della non imponibilità dell'art. 8, lett. c), alla presenza delle condizioni viste sopra.

2.a.2 Eccezione ex art. 9 Dpr 633/72

Solo per i servizi connessi con cessioni di beni verso l'extraUe è possibile ricorrere all'eccezione prevista dalla disciplina dell'art. 9 della legge iva.

Secondo tale disciplina, se un servizio è connesso con un'esportazione o un'importazione (quindi solo per operazioni non Ue), il prestatore deve fatturare i servizi (a committente italiano) utilizzando la non imponibilità ex art. 9.

2.b Prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo estero (prestatore italiano)

Norma	Tipologia
Art. 7-ter Dpr 633/72	Regola generale Iva

Per i servizi (art. 7-ter) la **regola generale** prevede che

- **l'iva venga pagata nel paese del committente, ovvero del soggetto che incarica il prestatore di eseguire il servizio**

Pertanto, se il prestatore è italiano e il committente

estero, il servizio verrà normalmente fatturato **senza applicazione di iva italiana (fuori campo iva), indipendentemente dal luogo fisico** nel quale tali prestazioni sono effettuate.

2.b.1 Fatturazione a committente Ue

La fattura emessa al committente estero comunitario deve essere emessa

- **fuori campo iva ex art. 7-ter**
- **deve presentare la dizione "inversione contabile"**

2.b.2 Fatturazione a committente extraUe

La fattura emessa nei confronti di un committente extra-Ue deve essere emessa

fuori campo iva ex art. 7-ter e deve presentare l'indicazione "operazione non soggetta"

3. Prestazioni di servizi ricevuti

3.1 Prestazioni di servizi ricevuti da prestatore estero

Norma	Tipologia
Art. 7-ter Dpr 633/72	Regola generale Iva

Per i servizi (art. 7-ter) la **regola generale** prevede che l'iva venga pagata nel Paese del committente, ovvero del soggetto che incarica il prestatore di eseguire il servizio. In questo caso, bisogna distinguere se il prestatore è un soggetto passivo comunitario oppure extracomunitario.

3.2 Prestazioni di servizi ricevuti da prestatore unionale

In questo caso, il committente deve:

- **ricevere la fattura dal prestatore Ue**
- **deve provvedere alla sua integrazione secondo il meccanismo del reverse charge**

La procedura prevede che la fattura del prestatore estero venga registrata contemporaneamente sia a libro iva acquisti che a libro iva vendite.

L'integrazione deve avvenire secondo la stessa disciplina che l'operazione avrebbe se fosse svolta in Italia (ovvero, l'integrazione può essere con iva, in esenzione, in non imponibilità, ecc.).

Non si può ricorrere all'autofatturazione per l'adempimento in parola.

3.3 Prestazioni di servizi ricevuti da prestatore extra-comunitario

In questo caso, ferma restando la procedura di cui al punto precedente:

- **l'operatore nazionale deve autofatturarsi prima di provvedere al reverse charge**

L'eventuale fattura extraunionale verrà utilizzata per la registrazione in contabilità generale e non a Iva.

Daniele Vicario
Formatore professionale