

Il sistema di verifica del valore doganale: le novità del nuovo Codice UE e le incertezze della giurisprudenza della Corte di Giustizia

di **Benedetto Santacroce e Ettore Sbandi**

L'approfondimento

Il valore delle merci resta uno degli elementi più sensibili per quanto attiene alle operazioni doganali, in particolare di importazione, ed è stato oggetto di una profonda revisione da parte del legislatore comunitario che, dal 1° maggio 2016, ha proceduto con l'intera riforma del sistema doganale unionale.

Il nuovo Codice Doganale dell'UE, infatti, interviene radicalmente su numerosi istituti e procedure tipiche del diritto doganale e, tra questi, il valore si presenta come uno degli argomenti forieri di maggiori novità.

In particolare, un aspetto spesso troppo poco osservato dalle imprese, è il tema della prova del valore dichiarato, fondamentale se si notano i pervasivi poteri di controllo di cui dispone l'autorità doganale, che nel sistema del nuovo Codice può ancora obiettare e prescindere dai valori dichiarati dagli importatori (art. 140 del Reg. UE 2447/2015).

La disciplina fa naturalmente sorgere non pochi dubbi e perplessità ed appare sempre troppo genericamente affrontata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, come nella recente decisione resa nella causa C-291-15.

Riferimenti

Regolamento UE 9 ottobre 2013, n. 952/2013
Regolamento delegato UE 28 luglio 2015, n. 2446

Regolamento di esecuzione UE 24 novembre 2015, n. 2447

Corte di Giustizia, sentenza 16 giugno 2016, causa C-291/15

Il valore doganale delle merci nel nuovo codice doganale dell'UE

Il valore doganale delle merci è stato oggetto di profonde revisioni da parte del legislatore unionale, tutte di diretto ed immediato impatto sull'operatività delle imprese.

In particolare, in rapidissima rassegna, è stato ridefinito il concetto di valore di transazione e la sua forfettizzazione (1) ed introdotto, definitivamente, il sistema della *last sale rule* (2), in luogo della precedente possibilità di applicazione del valore di prima vendita per le merci vendute per l'esportazione nell'UE ed oggetto di vendite a catena (c.d. *first sale rule*) (3). Ancora, sono mutati i trattamenti riservati agli sconti ed alle riduzioni (4), quelli relativi alla quantificazione degli *intangibles* o delle *royalties* rilevanti in dogana (5).

Tutti questi interventi, è evidente, sono stati apprezzati e discussi dagli operatori del settore (6), anche se, in materia di valore, esistono margini di indagine ad oggi non ancora oggetto di particolare esame, né di interventi espliciti da parte dell'autorità doganale.

Benedetto Santacroce - Professore presso l'Università N. Cusano di Roma. Avvocato in Roma e Milano, Studio Legale Tributario Santacroce-Procida-Fruscione

Ettore Sbandi - Avvocato in Roma e Milano, Studio Legale Tributario Santacroce-Procida-Fruscione

Note:

(1) Artt. 70 e 73 del Reg. UE 952/2013.

(2) Art. 128 del Reg. UE 2447/2015.

(3) Art. 147 del Reg. CE 2454/1993.

(4) Art. 130 del Reg. UE 2447/2015.

(5) Art. 136 del Reg. UE 2447/2015.

(6) Cfr. la produzione dottrinale e di prassi dell'ultimo semestre, sia nazionale (dalla circolare n. 8/D/16), sia comunitaria (Linee Guida Taxud - UCC).

Nuovo Codice Doganale

Tra questi, si rileva la conferma, semplificata in maniera alquanto perentoria, del precedente disposto dell'art. 181-*bis* (7) del Reg. CE 2454/1993, recante le disposizioni di attuazione (DAC) del precedente Codice Doganale Comunitario, di cui al Reg. CE 2913/1992 (CDC).

L'art. 140 del Reg. UE 2447/2015, comunemente identificato come Regolamento di esecuzione (RE) del Reg. UE 952/2013 (Codice Doganale Unionale - CDU), regola infatti le ipotesi di mancata accettazione dei valori di transazione dichiarati all'importazione, riferendosi all'art. 70, paragrafo 1, del codice, per cui, è noto, "la base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato". In particolare, all'art. 140 citato è disposto che, "nei casi in cui le autorità doganali abbiano fondati dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare di cui all'art. 70, paragrafo 1, del codice, esse possono chiedere al dichiarante di fornire informazioni supplementari. Se i dubbi non sono dissipati, le autorità doganali possono decidere che il valore delle merci non può essere determinato a norma dell'art. 70, paragrafo 1, del codice".

La norma si presenta solo apparentemente molto semplice ma, in realtà, nasconde un sistema di salvaguardia che, se da un lato ha inteso riservare alle dogane un ultimo veto per non accettare un documento indicato come fattura come graniticamente identificativo di un prezzo di compravendita, dall'altro espone di operatori - come in realtà avviene molto spesso - ad obiezioni e contestazioni che spesso rischiano di essere insuperabili, con esiti necessariamente giudiziali.

In sostanza, la disposizione in esame reca, nell'ordine, possibilità di controllo molto pervasive (e, si direbbe, per certi versi potenzialmente "fuori sistema") da parte delle dogane, oneri documentali da parte degli importatori e, al contempo, elevatissimi rischi di accertamento per gli stessi.

Il sistema di controllo del valore (art. 140 CDU)

Il principio dell'identificazione del valore doganale delle merci con il valore di transazione (8) discende direttamente dalla regolazione doganale

comunitaria che però, a sua volta, riprende il metodo universalmente condiviso del c.d. *transaction value*, valore di transazione. Infatti, con il Tokyo *Round Valuation Code*, meglio noto come *Agreement on Implementation of Article VII of the GATT*, stipulato nel 1979 con l'intento di creare un sistema di valutazione delle merci all'importazione corretto, uniforme e neutrale, insieme ad una quanto più completa liberalizzazione degli scambi commerciali, viene introdotta universalmente la nuova regolazione del valore doganale delle merci.

Tale nuovo sistema prescrive la ormai nota, vigente e consolidata impostazione che vuole il valore in dogana (base imponibile per l'applicazione della fiscalità di confine) come il valore di transazione, ossia il prezzo pagato o da pagare per i beni importati, debitamente corretto con gli opportuni aggiustamenti. Il nuovo modello di valutazione delle merci mantiene e rafforza l'approccio basato unicamente sul valore di transazione, principio cardine e fulcro da cui parte e si basa ogni dichiarazione doganale, rendendolo applicabile a tutte le operazioni di importazione che vengono poste in essere nei Paesi aderenti all'accordo e ponendosi come base per il sistema di tassazione *ad valorem*.

Accade spesso, tuttavia, che sulla base dell'art. 140 RE (già art. 181-*bis* DAC) gli Uffici doganali procedano ad attività di verifica, in genere parametrandolo i propri indici di controllo sulla base di discordanze tra il valore dichiarato e quello riscontrato da banche dati in uso esclusivo all'amministrazione: in sostanza, se per merci distinte dalla

Note:

(7) Art. 181-*bis* DAC: "1. Le autorità doganali non sono tenute a determinare il valore in dogana delle merci importate in base al metodo del valore di transazione se, in esito alla procedura di cui al paragrafo 2, hanno fondati dubbi che il valore dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare ai sensi dell'art. 29 del codice doganale. 2. Le autorità doganali, in presenza dei dubbi di cui al paragrafo 1, possono richiedere che siano fornite delle informazioni complementari tenuto conto di quanto stabilito all'art. 178, paragrafo 4. Se tali dubbi dovessero persistere, le autorità doganali, prima di adottare una decisione definitiva, sono tenute ad informare la persona interessata, per iscritto a sua richiesta, dei motivi sui quali questi dubbi sono fondati, concedendole una ragionevole possibilità di rispondere adeguatamente. La decisione definitiva con la relativa motivazione è comunicata alla persona interessata per iscritto".

(8) Ovviamente, se una transazione esiste, come avviene nella maggioranza dei casi ad eccezione dei trasferimenti senza compravendita, della movimentazione di merce in deposito, dei campionamenti o dei movimenti in conto visione.

medesima classificazione doganale, dalla medesima origine e da altri analoghi elementi, la media del valore di importazione è pari ad un determinato importo, allora un importo dichiarato sensibilmente inferiore merita di essere indagato in sede di accertamento.

Fin qui, l'operato dell'autorità

è ineccepibile. Più sfumati sono invece gli esiti di tale legittima attività di controllo che, inizialmente, muove da una richiesta di integrazione documentale (es. ordine, conferma d'ordine, contratto, costi di trasporto, esame termini di vendita, termini di resa, eventuali dichiarazioni accessorie, costi di assicurazione, ecc.), ma che, poi, finisce per sfociare in una rideterminazione del valore (con metodi secondari) (9) che spesso prescinde i documenti forniti o si fonda su mancanze non direttamente imputabili agli importatori (che ad esempio, con acquisti FOB, non possono conoscere i costi di trasporto prima dei carichi delle navi, o le relative dichiarazioni di uscita, spesso richiesti dalle dogane).

Si rileva poi che la procedura di controllo in esame è prevista dall'art. 140 RE è meno tipizzata rispetto alla precedente prevista dall'art. 181-*bis* DAC, che recava, oltre al medesimo articolato ora in vigore, anche una procedura di contraddittorio che ora nella norma è assente; tuttavia, si rileva che tale assenza è unicamente dovuta al fatto che un accertamento doganale rientra nel campo delle decisioni di cui all'art. 22 CDU, norma nella quale è confluita la garanzia del contraddittorio, ossia del diritto ad essere ascoltati, che dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE (10) arriva ora direttamente nella norma unionale, a garanzia degli operatori. È il comma 6 dell'art. 22, infatti, a recepire il diritto in esame disponendo che, prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente (11), le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione e, dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente.

IN SINTESI

Se per merci distinte dalla medesima classificazione doganale, dalla medesima origine e da altri analoghi elementi, la media del valore di importazione è pari ad un determinato importo, allora un importo dichiarato sensibilmente inferiore merita di essere indagato in sede di accertamento.

L'uso dei data base come parametro di controllo e non di accertamento

Si ritiene dunque che una eventuale procedura di accertamento che prescinde dalla completezza della documentazione fornita dall'operatore (almeno dei limiti della documentazione in possesso dell'importatore) e che si fonda

unicamente sulle risultanze dei pure affidabili data base (12) in uso esclusivo alle autorità, può presentare, astrattamente, dei profili di illegittimità in relazione all'art. 70 CDU (già art. 29 CDC).

In effetti, il solo richiamo alle risultanze dei data-base, quale presunzione grave, precisa e concordante, appare, infatti, insufficiente a provare le responsabilità del caso in capo al contribuente. Non si intende qui disconoscere l'attendibilità delle banche dati in uso all'autorità (utile strumento di indagine, se si vuole, ma certo non metro o strumento di superamento del disposto internazionale e comunitario in tema di valore in dogana), bensì l'utilizzo concreto che ne ha fatto l'Ufficio. Per definizione, le elaborazioni statistiche, anche le più sofisticate, patiscono comunque un grado variabile di aleatorietà, da cui la loro inidoneità a legittimare una pretesa recuperatoria che invece non può tollerare compromessi in termini di certezza. Interessante giurisprudenza, infatti, è concorde nel ritenere che "l'infedeltà dei dati indicati nella dichiarazione, che può anche essere indirettamente desunta sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, non può essere inferita dalla sola circostanza costituita dal fatto che la percentuale di ricarico applicata sul costo della merce venduta è notevolmente inferiore a quella media, riscontrabile nel settore specifico di attività in aziende similari" e questo perché le "medie di settore" non integrano un 'fatto noto', storicamente

Note:

(9) Cfr. art. 72 CDU.

(10) Cfr. causa C-349/97, Sopropé.

(11) In quanto la norma è contestualizzata nel c.d. *ruling* doganale, ma è applicabile ad ogni azione amministrativa che, in particolare, abbia effetti negativi per la sfera giuridica dell'operatore.

(12) Es. Banca dati Cognos (già denominata Merce), in uso all'autorità doganale e non accessibile per gli operatori.

Nuovo Codice Doganale

provato, dal quale argomentare, con giudizio critico, quello 'ignoto', costituente l'oggetto del *thema probandum*, ma il risultato di una estrapolazione statistica di una pluralità di dati che fissa una regola di esperienza, in base alla quale poter ritenere statisticamente meno frequenti i casi che si allontanano dai valori medi, rispetto a quelli che si avvicinano"; così, "il richiamo a tale regola di esperienza non comporta neppure un'inversione dell'onere della prova, addossando al contribuente l'onere di dimostrare le ragioni specifiche della divergenza dei propri dati da quelli medi ..." (13). In altri termini, "le percentuali medie di ricarico applicate alla merce venduta da aziende della medesima categoria, proprio per il fatto di essere medie, non sono da sole idonee a costituire il fatto noto da cui sia consentito dedurre il fatto ignoto ..." su cui fondare un accertamento (14).

Peraltro, con specifico riferimento al settore doganale della movimentazione delle merci, l'utilizzo di valori medi nella determinazione del valore dei prodotti dichiarati per l'importazione è una pratica scongiurata anche a livello internazionale. Cosciente della distorsione dei commerci che potrebbe derivare dall'adozione di siffatta modalità di valorizzazione delle importazioni, l'Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD) nel documento *Guidelines on the development and use of National valuation database as a risk assessment tool* (15) mette in guardia le amministrazioni nazionali dall'impiego dei dati statistici in sostituzione del valore dichiarato all'importazione. In particolare, il citato organismo internazionale respinge fortemente l'ipotesi che valori di derivazione statistica possano fungere da "valore minimo" della merce importata.

Le decisioni della Corte di Giustizia dell'UE sui controlli di valore e la recente causa C-291-15

Il riferimento al valore di transazione trova puntuale riscontro nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, secondo cui il

OSSERVAZIONI

Una eventuale procedura di accertamento che prescindendo dalla completezza della documentazione fornita dall'operatore (almeno dei limiti della documentazione in possesso dell'importatore) e che si fondi unicamente sulle risultanze dei pure affidabili data base in uso esclusivo alle autorità, può presentare, astrattamente, dei profili di illegittimità in relazione all'art. 70 CDU (già art. 29 CDC).

calcolo del valore delle merci introdotte nel territorio dell'Unione Europea "è effettuato a partire dal valore di transazione, ossia dal 'prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità', regola che va sempre osservata laddove si ritenga che tale prezzo sia stato convenuto tra un ven-

ditore ed un acquirente indipendenti" (16). Dunque, fintanto che non venga inconfutabilmente provata l'inattendibilità dell'apparato documentale prodotto in sede di dichiarazione doganale, è il prezzo pagato (o da pagare) così come risultante dalle fatture relative alla merce importata a rappresentare il solo ed unico dato giuridicamente idoneo ad esprimere il "valore di transazione" - nel senso di cui al citato art. 29 del CDC - volto alla determinazione del valore della merce. Conseguentemente, solo "allorché l'applicazione dell'art. 29 del Codice Doganale Comunitario non consente di determinare il valore in dogana" può ricorrersi alle diverse modalità contemplate all'art. 30 del CDC, il quale, in un'ottica residuale, "indica una serie di altri metodi applicabili, in ordine successivo, a tal fine" (ancora sent. C-422/00, Capespan, punto 10). In sostanza, appare chiaro che l'art. 140 RE, rispetto alla regola generale di cui all'art. 70 CDU, si pone non come una eccezione, bensì alla stregua di uno strumento volto a determinare un aggravio dell'onere della prova a carico dell'importatore, il quale potrà allora vedere accettata la dichiarazione dei beni importati sulla base del valore reso nella dichiarazione stessa solo laddove sia in grado di risolvere, con attendibili riscontri, i dubbi dell'amministrazione. Stante ciò, l'onere probatorio, collocato dall'art. 140 RE in capo al dichiarante, dovrebbe ritenersi adempiuto fintanto che

Note:

(13) Cass., sent. n. 25200/2008.

(14) Cass., sent. n. 16862/2008.

(15) Documento programmatico WCO del 2004.

(16) CGE, sent. C-422/00, Capespan.

L'amministrazione non dimostrati, a sua volta, l'incompletezza, l'irregolarità o la falsità degli elementi documentali adottati; in sostanza, dunque, spetterebbe all'Ufficio accertatore che intenda avvalersi, in sede di accertamento, dell'art. 140 RE, dimostrare preventivamente l'inattendibilità dell'apparato documentale, confutando la prova rappresentata dai documenti prodotti dall'importatore, non potendosi considerare dotata dei caratteri di certezza e incontrovertibilità la ricorrenza di soli elementi indiziari basati su una mera elaborazione statistica.

Resta però non risolto il tema dei "fondati dubbi", ossia del quando può, in concreto, manifestarsi l'esigenza, per la dogana, di ricorrere a metodi secondari di determinazione del valore, eventualmente basati anche sulle risultanze di database in uso, in casi nei quali i documenti presentati dall'importatore non soddisfino le esigenze di riscontro degli Uffici.

Il discorso è sottile ma, qui, è decisivo. In caso in cui i documenti forniti dagli importatori siano inesatti o incompleti, infatti, permangono pochi dubbi: la dogana disconosce il valore di transazione ad applica un metodo secondario. In caso però di documenti completi o mancanti in quanto non in materiale possesso dell'importatore (perché non di pertinenza della sua sfera giuridica), ci si chiede se è possibile procedere oltre con l'accertamento in quando sono presenti quei "fondati dubbi" che ne legittimano la prosecuzione.

Ancor più chiaramente, e in concreto, possono gli Uffici disconoscere un valore di fattura perché l'importatore non presenta o non comprova i costi di produzione di un bene, oppure i costi di trasporto dalla fabbrica all'imbarco (in caso di resa FOB) o dalla fabbrica allo sbarco (in caso di resa CIF), oppure i dati presentati dal proprio fornitore alle autorità di esportazione? Ovviamente, per chi scrive, la risposta è negativa, per tutte le ragioni sopra espresse e che si ritiene siano coerenti con il disposto nazionale ed internazionale in materia di valore doganale delle merci, ma in questi casi anche la Corte di Giustizia dell'UE continua a proporre pronunce troppo vaghe e non determinanti.

Ad esempio, tale è sentenza della Corte resa il 16 giugno 2016 nella causa C-291/15 (17), avente ad oggetto proprio un caso perfettamente rispondente

al tema che ci occupa, con la domanda di pronuncia pregiudiziale che verte proprio sull'interpretazione dell'art. 181-*bis* delle DAC.

Brevemente, la questione verteva sulla rettifica operata dalla dogana ad una dichiarazione di importazione presentata da un operatore ungherese. Ancorché le evidenze contabili suffragassero gli elementi della dichiarazione presentata, l'autorità doganale locale, ritenendo che i valori in dogana per chilo di peso netto delle merci importate corrispondessero a un prezzo fatturato eccezionalmente basso rispetto ai valori statistici medi disponibili per merci simili, ha messo in dubbio la veridicità dei valori in dogana delle merci.

Chiamato a rispondere ulteriormente, l'importatore non ha presentato documenti nuovi e si è limitato a dichiarare di aver pagato alla controparte cinese il valore indicato sulla fattura.

Ciò posto, l'autorità doganale, nutrendo ancora dei dubbi quanto all'esattezza di detto valore, ha analizzato, sulla base di dati statistici, quale fosse il prezzo unitario al quale le categorie di merci in questione erano vendute agli importatori ungheresi e ha determinato il loro valore in dogana sulla base del "valore di transazione di merci simili", cui si riferisce la lett. b) del paragrafo 2 dell'art. 30 del codice doganale (ora art. 72 CDU).

Si chiede dunque alla Corte dell'UE se l'art. 181-*bis* delle DAC debba essere interpretato nel senso che osta a una prassi delle autorità doganali secondo la quale il valore delle merci importate è rideterminato con riferimento al valore di transazione di merci simili, ove si ritenga che il valore di transazione indicato, confrontato con la media statistica dei prezzi di acquisto per l'importazione di merci simili, sia anormalmente basso quantunque l'autorità doganale non confuti né l'autenticità della fattura o del relativo pagamento e senza che l'importatore, in risposta alla richiesta in tal senso dell'autorità doganale, adduca prove aggiuntive per dimostrare il valore di transazione delle stesse.

Nota:

(17) Sentenza della Corte, Sesta Sezione, del 16 giugno 2016 - "Rinvio pregiudiziale - Unione doganale - Tariffa doganale comune - Valore in dogana - Determinazione del valore in dogana - Valore di transazione - Prezzo effettivamente pagato - Dubbi fondati sulla veridicità del prezzo dichiarato - Prezzo dichiarato inferiore al prezzo pagato nell'ambito di altre transazioni relative a merci simili" - causa C-291/15 (Euro 2004 Hungary Kft).

Nuovo Codice Doganale

Sul punto, osserva la Corte che l'art. 181-*bis* delle DAC prevede che, qualora abbiano fondati dubbi che il valore dichiarato delle merci importate rappresenti l'importo totale pagato o da pagare, le autorità doganali non sono tenute a determinare il valore doganale in base al valore di transazione; esse possono, di conseguenza, respingere il prezzo dichiarato qualora tali dubbi persistano anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi (18).

Dunque, e si condivide, per la Corte UE l'art. 181-*bis* delle DAC non osta a una prassi delle autorità doganali secondo la quale il valore in dogana delle merci importate è determinato con riferimento al valore di transazione di merci similari, ove si ritenga che il valore di transazione indicato, confrontato con la media statistica dei prezzi di acquisto riscontrati nell'importazione di merci similari, sia anormalmente basso quantunque l'autorità doganale non confuti né ponga altrimenti in dubbio l'autenticità della fattura o del documento probatorio del bonifico presentati per giustificare il prezzo effettivamente corrisposto per le merci importate e senza che l'importatore, in risposta alla richiesta in tal senso dell'autorità doganale, adduca prove aggiuntive per dimostrare l'esattezza del valore di transazione delle stesse.

Restano però i dubbi concreti, fattuali, operativi, su quali documenti siano validi per superare i dubbi

dell'autorità di controllo e quali sono quelli che, se assenti, ne legittimano l'azione di recupero.

Questo è il punto nodale al quale deve, si ritiene, risponderci nel senso sopra illustrato: non è un caso che la Corte di Giustizia, anche nel caso qui in esame, si limiti a sancire un principio di legge che è comunque (già) noto, differendo il giudizio ad un esame fattuale del giudice del rinvio.

Si sarebbe potuto dire forse di più, perdendosi un'altra occasione per fare una chiarezza che, se non di diretta competenza dei giudici di Lussemburgo, resta un elemento di assoluta necessità per garantire gli operatori internazionali da una impostazione che rischia di porre una prova diabolica in capo ai contribuenti.

Invece, per la Corte, la prassi di recupero fondata sui database è corretta (e su questo si può concordare), ma non è chiaro (e invece è questo il punto) quando possa ricorrersi a tale prassi di recupero, ossia quando sorgono i "fondati dubbi" che la legittimano: questo esame, dispone la Corte di Giustizia UE senza particolari linee guida, spetta al giudice del rinvio, "l'unico ad avere una conoscenza diretta della controversia ad esso sottoposta" e in grado di "determinare se i dubbi dell'autorità doganale [...] siano fondati al fine di ricorrere ai [...] metodi secondari e se l'autorità abbia fornito all'interessato una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista riguardo ai motivi sui quali sono fondati tali dubbi".

Nota:

(18) Cfr. sent. 28 febbraio 2008, Carboni e derivati, causa C-263/06.