

Giurisprudenza

Accertamento doganale definitivo: no alla revisione, se cala il prezzo

23 Maggio 2013

Né può essere accolta la conseguente domanda di rimborso dei dazi all'importazione corrisposti in eccedenza, ai sensi dell'articolo 236 del regolamento comunitario

Thumbnail
Image not found or type unknown

Con la sentenza n. 7716/2013, la Corte di cassazione ha ritenuto che non può procedersi alla revisione dell'accertamento doganale definitivo - né può essere accolta la conseguente domanda di rimborso dei dazi all'importazione corrisposti in eccedenza - proposta dalla società ricorrente a seguito della stipula di un contratto di *transfer price* dal quale è conseguita una riduzione del prezzo delle merci importate.

La controversia si riferisce, in particolare, alle dichiarazioni di importazione (dalla Corea) relative a merci (autovetture) cedute all'esportazione dalla casa madre (coreana) alla società ricorrente (italiana). In forza di un contratto di *transfer price* - stipulato in epoca successiva alle operazioni di importazione *de qua*, ma avente efficacia retroattiva - le predette società del gruppo convenivano di rivedere, con cadenza trimestrale, il valore delle merci importate: a seguito di tale accordo, la casa madre emetteva quindi apposite note di credito, con le quali rettificava in diminuzione l'intero importo da essa fatturato alla società italiana; conseguentemente, quest'ultima presentava istanza di revisione degli accertamenti definitivi effettuati dall'Amministrazione doganale, chiedendo anche il rimborso dei maggiori dazi pagati sul valore delle merci originariamente dichiarato in dogana, essendo tale valore venuto a diminuire per effetto della diminuzione del prezzo di cessione delle merci.

Al riguardo, la Cassazione osserva preliminarmente che, in materia di valore in dogana delle merci, le disposizioni degli articoli da 28 a 36 del codice doganale comunitario (Cdc), istituito dal regolamento (Cee) n. 2913/1992, del 12 ottobre 1992, sono improntate al principio generale secondo cui "il valore in dogana delle merci importate è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando siano vendute per l'esportazione a destinazione del territorio doganale della Comunità" (articolo 29, par. 1, Cdc), salvo aggiungere

che, nell'ipotesi in cui il compratore e il venditore siano "legati" - il che, evidentemente, si verifica nel caso, ricorrente nella fattispecie, di transazioni fra società infragruppo -, il valore della transazione deve essere "accettabile a fini doganali": tale va considerato quello "ammesso", a seguito dell'esame delle circostanze della vendita, in considerazione del fatto che i "legami" tra le predette società "non abbiano influito sul prezzo" (articolo 29, par. 2 a, del Cdc).

Ciò premesso, i giudici di legittimità precisano che il ricorso all'istituto della "revisione dell'accertamento divenuto definitivo" - disciplinato, nel nostro ordinamento, dall'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 - è consentito sebbene "le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale": dispone, in particolare, la norma citata che "quando dalla revisione, eseguita sia d'ufficio che su istanza di parte, emergono inesattezze, omissioni o errori relativi agli elementi presi a base dell'accertamento, l'ufficio procede alla relativa rettifica".

Dalla richiamata disciplina, la Cassazione ricava il principio per cui la revisione dell'accertamento definitivo non può che essere effettuata - e pervenire alla rettifica del valore delle merci inizialmente accertato - solo, ed esclusivamente, sulla scorta degli elementi posti a fondamento dell'accertamento iniziale e non certo di elementi successivi: a titolo esemplificativo, la revisione in parola può essere operata a seguito del riscontro di una differente qualità delle merci, del loro danneggiamento durante il trasporto o della ritenuta erronea classificazione delle stesse nelle relative voci di tariffa doganale; di contro, tale revisione - e la conseguente rettifica del valore dichiarato all'atto dell'importazione - non può essere operata sulla base di una scelta contrattuale deliberatamente effettuata dalle parti private (esportatore e importatore), per di più legate dall'appartenenza a uno stesso gruppo societario, in un momento successivo alla presentazione della merce in dogana.

Secondo i giudici di legittimità, tale conclusione risulta coerente anche con il quadro normativo comunitario che regola la materia e, in particolare, con il regime della revisione della dichiarazione doganale che venga effettuata, d'ufficio o su richiesta del dichiarante, dopo la concessione dello svincolo delle merci, ai sensi dell'articolo 78 del Cdc, in quanto il presupposto essenziale che autorizza il ricorso a siffatta forma di revisione è costituito dal fatto che "dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state applicate in base ad elementi inesatti o incompleti".

Per la Cassazione, sono sicuramente al di fuori dell'ambito applicativo della norma in questione quegli elementi successivi che consistono, non nel rilievo di errori dell'interessato rappresentati da una svista o da un'omissione involontaria, bensì da scelte volontarie poste dal medesimo, successivamente alla dichiarazione di importazione: *in terminis*, si vedano le sentenze della Corte di giustizia del 20 ottobre 2005, causa n. C-468/03, e del 5 ottobre 2006, causa n. C-100/05.

Sul punto, la Cassazione aggiunge che non può revocarsi in dubbio che tra le scelte in parola

dell'importatore rientri, in special modo, la stipula di contratti - avvenuta nella fattispecie - suscettibili di provocare una riduzione del valore di transazione, ovverosia del prezzo pagato per le merci, sulla base del quale era stato calcolato il valore doganale delle stesse, ai sensi dell'articolo 29 del Cdc.

Tale orientamento interpretativo trova conferma, ad avviso del Supremo collegio, anche con riferimento alla previsione dell'articolo 236 del Cdc che, nel disciplinare il rimborso dei dazi all'importazione (richiesto, nella specie, dalla società ricorrente), stabilisce che tale rimborso è disposto dall'Amministrazione "... *quando si constati che al momento del pagamento il loro importo non era legalmente dovuto o che l'importo è stato contabilizzato contrariamente all'articolo 220, paragrafo 2*" del Cdc, con la conseguenza che le Amministrazioni sono necessariamente tenute ad accogliere una richiesta di rimborso di dazi all'importazione ogni qual volta risulti che, "*per errore dell'interessato e non in base ad una scelta*", sia stato contabilizzato un importo dei dazi doganali non dovuto "*al momento del pagamento*" e sempre che i fatti che hanno dato luogo al pagamento non dovuto non risultino da "*una frode dell'interessato*" (in questi termini, si veda la sentenza della Corte di giustizia nella causa n. C-100/05).

Secondo la Cassazione, risulta in tal senso ribadita la natura di errore involontario - e non di libera scelta successiva alla dichiarazione di importazione - che il fatto, che dà luogo alla revisione ex articolo 78 Cdc e all'eventuale rimborso ex articolo 236, deve rivestire; e, tuttavia, siffatta natura non è di certo ascrivibile - ribadiscono i giudici di legittimità - al contratto di *transfer price* stipulato, nel caso concreto, tra l'importatrice italiana e l'esportatrice coreana.

Con specifico riferimento al contratto di *transfer price*, la Suprema Corte osserva poi che, in tema di imposte sui redditi, esso viene in rilievo con riferimento alla corretta applicazione della normativa in materia di prezzi di trasferimento tra parti correlate; normativa che, invero, ha la finalità di consentire all'Amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo, ad esempio, canalizzando il reddito verso le società dislocate in aree o giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità più mite.

Secondo l'interpretazione più diffusa anche nella giurisprudenza della stessa Cassazione (si vedano, al riguardo, le sentenze n. 22023 del 13 ottobre 2006, e n. 11949 del 13 luglio 2012), tale normativa costituisce una "*clausola antielusiva*", in linea con i principi comunitari in tema di abuso del diritto, finalizzata a evitare che all'interno del gruppo di società vengano effettuati trasferimenti di utili mediante l'applicazione di prezzi inferiori o superiori al valore normale dei beni ceduti, al fine di sottrarli all'imposizione fiscale in Italia a favore di tassazioni estere inferiori, o comunque a favore di situazioni che rendano fiscalmente conveniente l'imputazione di utili ad articolazioni del

gruppo diverse da quelle nazionali.

Sulla base di tali premesse, la Cassazione ritiene che *“è di tutta evidenza che il contratto di transfer price non può in alcun modo venire in rilievo in materia di determinazione del valore doganale dei beni importati”*, atteso che tale operazione negoziale, in quanto diretta a operare una sorta di redistribuzione del reddito all'interno di un gruppo di società, comporta che alla revisione dei prezzi si pervenga sulla base di elementi diversi dal valore effettivo della merce importata. Inoltre, la circostanza che siffatta operazione sia, per lo più, diretta a scopi di elusione delle imposte sui redditi, giustifica ulteriormente - nel caso concreto - la decisione dell'Amministrazione di non concedere il rimborso richiesto, non potendo ritenersi sussistente, in sua presenza, neppure la condizione essenziale per il diritto al rimborso, richiesta dall'articolo 236 del Cdc, consistente nella mancanza di frode del dichiarante.

In altri termini, la presenza di un abuso del diritto, ai fini delle imposte sui redditi, vale a integrare anche una frode relativa ai dazi doganali, mediante la richiesta di riduzione del valore delle merci, sulla base del prezzo di una transazione considerata non attendibile dalla legge: non a caso - conclude la Cassazione - l'articolo 29 del Cdc, nell'ipotesi in cui il compratore e il venditore siano *“legati”*, esclude che si possa porre a fondamento della determinazione del valore doganale della merce importata il prezzo della transazione tra importatore ed esportatore, quando il *“legame”* tra gli stessi esistente abbia, come nella specie, influito sul prezzo di vendita delle merci importate.

a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/accertamento-doganale-definitivo-no-alla-revisione-se-cala-prezzo>