

## Transfer pricing: il rapporto tra valore normale e valore doganale

di **Piergiorgio Valente** (\*) e **Salvatore Mattia** (\*\*)

### L'approfondimento

La disciplina sul *transfer pricing* e quella relativa alla determinazione del valore doganale devono essere oggetto di attenta valutazione da parte dei gruppi multinazionali, al fine di attenuare eventuali problematiche di doppia imposizione.

Imprese focalizzate esclusivamente sulla disciplina dei prezzi di trasferimento, mediante la predisposizione di uno studio a supporto del rispetto del principio di libera concorrenza nelle transazioni *intercompany*, potrebbero incorrere in accertamenti e riprese a fini doganali.

merci importate nel territorio italiano, si fa riferimento al cd. “**metodo del valore della transazione**”, ossia l'utilizzo del prezzo pagato per l'acquisto delle merci. Tuttavia, nel caso di transazioni *intercompany*, tale metodo non è applicabile *tout court* in quanto le autorità doganali tendono a ricorrere, a certe condizioni, al principio del valore normale che sarebbe stato pattuito tra imprese indipendenti.

Si riscontra una **non perfetta coincidenza**, nel caso di utilizzo del principio del valore normale per la determinazione del valore doganale, delle metodologie utilizzate nell'ambito della determinazione della congruità dei prezzi di trasferimento ai fini delle imposte dirette.

### Premessa

La disciplina sui prezzi di trasferimento è interrelata con quella relativa alla determinazione del valore doganale delle merci<sup>1</sup>.

Il principio sottostante alla determinazione, a fini delle imposte dirette, della congruità dei prezzi di trasferimento praticati per le transazioni intra-gruppo *cross-border* è quello del cd. “*valore normale*” (“*arm's length principle*” o principio del prezzo di libera concorrenza).

Tale principio prevede che i prezzi praticati per gli scambi tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo siano in linea con quelli applicati a transazioni similari tra imprese indipendenti.

Con riguardo alla determinazione del valore doganale, su cui applicare le aliquote previste per il calcolo dei dazi da corrispondere sulle

### La determinazione del valore normale

Come previsto dal Rapporto “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*” del 1995 e successivi aggiornamenti (di seguito “*Rapporto OCSE*” o “*Transfer Pricing Guidelines*”)<sup>2</sup>, si applica il principio del prezzo di libera concorrenza per la determinazione dei prezzi di trasferimento fra imprese facenti parte dello stesso gruppo.

(\*) Centro Studi Internazionali GEB Partners

#### Note:

- 1 Nel caso di importazione di merci nel territorio italiano da parte di società extra-comunitarie ed appartenenti al medesimo gruppo si rende applicabile, da un lato, la normativa sui prezzi di trasferimento e, dall'altro, quanto previsto dal diritto doganale.
- 2 Per approfondimenti sulle *Transfer Pricing Guidelines*, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, IPSOA, 2012, p. 14 ss..

Il principio di libera concorrenza è contemplato dall'art. 9 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (di seguito, "Modello OCSE"), cui si fa riferimento per la stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni fra i Paesi membri dell'OCSE.

L'art. 9 del Modello OCSE stabilisce che:

*"Allorché un'impresa di uno Stato contraente partecipa, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa dell'altro Stato contraente, o le medesime persone partecipano, direttamente o indirettamente, alla direzione, al controllo o al capitale di un'impresa di uno Stato contraente o dell'impresa di un altro Stato contraente e, nell'uno e nell'altro caso, le due imprese, nelle loro relazioni commerciali o finanziarie, sono vincolate da condizioni, convenute o imposte, diverse da quelle che sarebbero state convenute tra imprese indipendenti, gli utili che, in mancanza di tali condizioni sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che, a causa di dette condizioni, non sono stati realizzati, possono essere inclusi negli utili di questa impresa e tassati di conseguenza. Allorché uno Stato contraente include fra gli utili di un'impresa di detto Stato - e di conseguenza assoggetta a tassazione - utili sui quali un'impresa dell'altro Stato contraente è stata sottoposta a tassazione in detto altro Stato, e gli utili così inclusi sono utili che sarebbero maturati a favore dell'impresa del primo Stato, se le condizioni fissate fra le due imprese fossero state quelle convenute fra imprese indipendenti, allora detto altro Stato farà un'apposita correzione dell'importo dell'imposta ivi applicata su tali utili. Nel determinare tali correzioni, dovrà usarsi il dovuto riguardo alle altre disposizioni della presente Convenzione e le autorità competenti degli Stati contraenti si consulteranno, ove necessario"<sup>3</sup>.*

Ai fini dell'applicazione del principio di libera concorrenza, è necessario individuare transazioni avvenute tra terze parti indipendenti le quali possano ritenersi comparabili con quelle effettuate dal contribuente e per cui i prezzi (o i margini) possano essere determinati con un sufficiente grado di affidabilità.

Il **confronto** può essere "**interno**" od "**esterno**"; nel primo caso, l'operazione "campione" è effettuata tra la società del gruppo e una società indipendente; nel caso invece di confronto esterno, l'operazione "campione" si riferisce a transazioni tra società indipendenti, in cui nessuna appartiene al gruppo<sup>4</sup>.

Al fine di selezionare transazioni, sia interne che esterne, da utilizzare con un certo grado di affidabilità ai fini della determinazione della conformità al principio del prezzo di libera concorrenza dei prezzi di trasferimento, le *Transfer Pricing Guidelines* prevedono il ricorso ai cd. "**fattori di determinazione della comparabilità**"<sup>5</sup>.

In particolare, la comparabilità delle transazioni deve essere valutata alla luce dei seguenti fattori<sup>6</sup>:

- i) le caratteristiche dei beni e dei servizi;
- ii) l'analisi funzionale;
- iii) le condizioni economiche;
- iv) i termini contrattuali;
- v) le strategie commerciali.

Una volta individuate le transazioni cd. "comparabili", i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento previsti dalle *Transfer Pricing Guidelines* si suddividono in:

- **metodi tradizionali** basati sulla transazione: essi includono il *Comparable Uncontrolled Price* ("CUP"), il Metodo del prezzo di rivendita e il Metodo del costo maggiorato;
- **metodi basati sull'utile della transazione**, vale a dire il *Transactional Profit Split Method* e il *Transactional Net Margin Method* o "TNMM"<sup>7</sup>.

## La determinazione del valore doganale

Allorquando dei beni vengano introdotti fisicamente all'interno di uno Stato dell'Unione eu-

### Note:

- 3 Per approfondimenti sull'art. 9 del Modello OCSE, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 1523 ss..
- 4 Per approfondimenti sull'analisi di comparabilità, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 81 ss.; Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing. Metodologie applicative*, Milano, IPSOA, 2013, p. 47 ss..
- 5 Cfr. OCSE, "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*", Parigi, luglio 2010, Cap. 1, par. 1.38. Per approfondimenti cfr. inoltre Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing. Metodologie applicative*, op. cit., p. 47 ss..
- 6 Per ulteriori approfondimenti cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2695 ss.; Valente P., Della Rovere A., Schipani P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing. Metodologie applicative*, op. cit., p. 48 ss..
- 7 Per approfondimenti sui metodi del *transfer pricing*, cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 65 ss..

ropea da parte di un soggetto extracomunitario è previsto il pagamento dei cd. “dazi all’importazione”.

I dazi si suddividono in:

- a) **dazi specifici**, che prevedono un **ammontare fisso** per ogni unità di bene importato;
- b) **dazi ad valorem**, calcolati come **percentuali** sul valore dei beni importati;
- c) **dazi composti**, i quali risultano da una combinazione tra dazio *ad valorem* ed uno specifico.

Il calcolo dei dazi avviene sulla base dei seguenti quattro fattori essenziali dell’accertamento:

- quantità;
- qualità;
- origine;
- valore delle merci presentate in dogana.

La **quantità** dei beni ha rilievo nel caso in cui alla merce sia applicato un dazio specifico (dazio calcolato in base al peso, al volume o al numero di unità di merce da importare) o un dazio misto (dazio calcolato in parte in base al *quantum*, in parte in base al valore). Non ha invece impatto nel caso in cui il dazio applicato sia *ad valorem* (dazio espresso in percentuale sul valore doganale). Significativo è l’accertamento della quantità di merce oggetto dell’importazione nel caso in cui l’Amministrazione doganale ritenesse non accettabile il valore riportato nella documentazione commerciale e procedesse quindi a costruire il valore normale anche sulla base della verifica della quantità di merce oggetto della spedizione.

La **qualità** dei beni da importare è elemento decisivo dell’accertamento, poiché da essa discende la classificazione doganale e la conseguente imposizione daziaria secondo la tariffa doganale del Paese importatore.

L’**origine** può avere un forte impatto sul dazio applicabile: sulla base dell’origine non preferenziale del prodotto (cd. “*country of origin*”), vengono applicate le diverse misure di politica commerciale quali i dazi *anti-dumping*, i dazi

compensatori, le misure di salvaguardia e le restrizioni<sup>8</sup>.

Il **valore** è l’elemento dell’accertamento che presenta profili di rilevanza con riferimento alla disciplina dei prezzi di trasferimento.

In ambito doganale, la determinazione del valore dei beni su cui applicare le aliquote è di precipua importanza per determinare l’importo dei dazi che deve corrispondere un importatore.

Il criterio previsto dal Codice Doganale Comunitario<sup>9</sup> (nel seguito, “*CDC*”), in linea con quanto stabilito dal *WTO Custom Valuation Agreement* (nel seguito, “*WTO CVA*”)<sup>10</sup>, il quale contiene le disposizioni per l’implementazione dell’art. 7 dell’Accordo Generale sulle Tariffe ed il Commercio (nel seguito, “*GATT*”<sup>11</sup>) è il cd. “**metodo del valore della transazione**”.

L’art. 49 del CDC prevede che:

“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 della Comunità, eventualmente adeguato in conformità alle misure adottate a norma dell’articolo”<sup>12</sup>.

Il criterio per l’applicazione delle aliquote do-

#### Note:

- 8 L’origine preferenziale, invece, ha l’effetto di ridurre l’impatto daziario mediante la concessione di “*preferenze tariffarie*” in virtù di accordi di libero scambio in vigore fra i Paesi tra i quali la merce viene scambiata.
- 9 Cfr. gli articoli da 28 a 36 del Regolamento del Consiglio CEE del 12 ottobre 1992, n. 2913 e suo aggiornamento del 23 aprile 2008 (Regolamento n. 450/2008).
- 10 Cfr. “*Agreement on Implementation of Article VII of the general agreement on tariffs and trade 1994*”, consultabile al link: [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/20-val.pdf](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val.pdf). Il *WTO Custom Valuation Agreement* è un documento redatto al fine di promuovere l’equità, la neutralità e l’uniformità nella valutazione dei dazi doganali; esso viene utilizzato da più di 150 Paesi membri del *WTO* in tutto il mondo.
- 11 Il *GATT* è un accordo internazionale, firmato il 30 ottobre 1947 a Ginevra (Svizzera) da 23 Paesi, per stabilire le basi per un sistema multilaterale di relazioni commerciali con lo scopo di favorire la liberalizzazione del commercio mondiale.
- 12 Il “metodo del valore della transazione” è previsto anche dal *WTO CVA*, il cui art. 1 dispone che: “*the customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of Article 8 [..]*”.

ganali è costituito dal prezzo pagato per l'acquisto delle merci oggetto di importazione. Inoltre, al prezzo pagato è necessario aggiungere:

- commissioni e spese di mediazione;
- costo dei contenitori;
- costo degli imballaggi;
- le materie, i componenti, le parti similari utilizzati per la produzione delle merci;
- gli utensili, gli stampi, le matrici, per la produzione;
- le materie consumate durante la produzione;
- i lavori di ingegneria, di studio, di arte, di *design* eseguiti in un Paese extra-UE e necessari per la produzione;
- i corrispettivi e i diritti di licenza relativi alle merci da valutare;
- le spese di trasporto e di assicurazione delle merci importate, le spese di carico e movimentazione fino al luogo di introduzione nel territorio dell'Unione europea.

Il CDC e il WTO CVA prevedono **limitazioni** all'utilizzo del criterio del prezzo effettivamente pagato nei casi in cui:

- a) esistano restrizioni per la cessione o per l'utilizzazione delle merci da parte del compratore;
- b) la vendita o il prezzo sia subordinato a condizioni o prestazioni il cui valore non possa essere comparativamente determinato;
- c) una parte del prodotto di qualsiasi rivendita, cessione o utilizzazione successiva delle merci da parte del compratore ritorni direttamente o indirettamente al venditore;
- d) il compratore e il venditore siano parti correlate, a meno che non si verifichino specifiche condizioni che renderebbero "*acceptable for customs purposes*" il prezzo pagato per le merci importate.

Ne consegue che i prezzi di trasferimento determinati per le transazioni intra-gruppo per beni importati da soggetti extracomunitari non sono di per sé da considerarsi inaccettabili da parte delle autorità doganali, ai fini del calcolo del valore doganale.

Si rileva che il WTO CVA indica, al fine di sanare l'accettabilità dei prezzi di trasferimento a

fini doganali, l'analisi delle cd. "*circumstances of sales*" e la dimostrazione che il valore approssimi i cd. "*test values*".

L'analisi delle "*circumstances of sales*", prevista all'art. 2 del WTO CVA<sup>13</sup> consiste nel valutare se l'appartenenza al medesimo gruppo delle parti coinvolte nella transazione influisca sulla determinazione del prezzo dei beni importati.

Se le autorità doganali ritengono che il legame tra l'importatore e la controparte, sulla base di elementi concreti, ha un impatto sui prezzi praticati, possono non applicare il criterio del valore della transazione<sup>14</sup>.

Ai fini dell'accertamento del criterio delle "*circumstances of sales*", si fa riferimento ai contratti (e.g., di vendita, di agenzia, di licenza, ecc.), ai documenti di trasporto ed assicurazione. Gli studi sui prezzi di trasferimento, effettuati dalle parti coinvolte ai sensi dell'art. 9 del Modello OCSE e di quanto previsto dalle *Transfer Pricing Guidelines*, non costituiscono, di per sé, elementi validi per escludere un'influenza del rapporto partecipativo delle parti sulla determinazione dei prezzi applicati.

È necessaria, inoltre, la dimostrazione che il valore approssimi taluni cd. "*test values*" ossia che il prezzo, in comparabili condizioni temporali, approssimi:

- il prezzo praticato tra compratori e venditori indipendenti per cessioni di merci identiche o similari (cd. "**valore di transazione di merci identiche o similari**"): si fa riferi-

#### Note:

13 L'art. 2, lett. (a) del WTO CVA prevede: "*In determining whether the transaction value is acceptable for the purposes of paragraph 1, the fact that the buyer and the seller are related within the meaning of Article 15 shall not in itself be grounds for regarding the transaction value as unacceptable. In such case the circumstances surrounding the sale shall be examined and the transaction value shall be accepted provided that the relationship did not influence the price. If, in the light of information provided by the importer or otherwise, the customs administration has grounds for considering that the relationship influenced the price, it shall communicate its grounds to the importer shall be given a reasonable opportunity to respond*".

14 Le autorità dovranno comunicare in via prioritaria le proprie considerazioni, opportunamente motivate, al soggetto importatore che potrà fornire prova contraria.

mento al valore di merci vendute per l'esportazione con destinazione l'Unione Europea, nello stesso momento, allo stesso livello di commercializzazione e nello stesso quantitativo dei beni da valutare. Il valore in dogana sarà determinato mediante la verifica dell'effettiva corrispondenza delle merci sotto i profili delle caratteristiche fisiche, qualità e rinomanza. Nel caso in cui non si possano identificare vendite di merci identiche, si fa riferimento al valore delle merci vendute per l'esportazione con caratteristiche simili ossia le merci prodotte nello stesso Paese che presentano caratteristiche analoghe e sono composte da materiali equivalenti, tanto da poter svolgere le stesse funzioni e da essere **interscambiabili** sul piano commerciale<sup>15</sup>;

- il cd. "**valore basato sul prezzo unitario di vendita**": si fa riferimento al prezzo unitario di vendita di merci identiche o similari, nel massimo quantitativo, nello stesso periodo d'importazione dei beni da valutare, a soggetti che non siano in relazione con i cedenti, previa deduzione dei costi aggiuntivi per la commercializzazione quali: commissioni per servizi di intermediazione; utili e spese generali; costi di trasporto e di assicurazione in seguito all'importazione; trasporto marittimo; le spese di assicurazione; carico/scarico; dazi doganali e imposte nel Paese di importazione;
- il cd. "**valore basato sulla somma dei costi di produzione**": si ottiene partendo dai costi di produzione sostenuti dall'operatore nel Paese di esportazione includendo voci quali materie prime e semilavorati, costi relativi al processo di fabbricazione, un profitto pari a quello realizzato generalmente per le vendite di merci della stessa qualità o della stessa specie, eventuali diritti di licenza.

Dovrebbero, infine, essere tenute in considerazione le differenze accertate tra i livelli commerciali, la qualità e i costi (*i.e.*, commissioni, spese di mediazione, costi di imballaggio, ecc.) sostenuti dal venditore nel caso, rispettivamente,

della transazione controllata e di quella indipendente.

I criteri previsti per la determinazione di un prezzo accettabile secondo le autorità doganali con riferimento ai "*test values*" presentano notevoli affinità con i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento previsti dalle *Transfer Pricing Guidelines*.

Il valore della transazione per prodotti identici approssima il metodo del confronto del prezzo; il valore basato sul prezzo unitario di vendita al quale i beni sono rivenduti nel Paese di importazione approssima il metodo del prezzo di rivendita; da ultimo, il valore basato sulla somma dei costi di produzione approssima il metodo del costo maggiorato per la determinazione del prezzo di trasferimento.

## Il rapporto tra valore normale e valore doganale

Nell'applicazione dei dazi doganali a transazioni che intercorrono tra un soggetto extracomunitario ed un soggetto appartenente all'Unione Europea, si rende necessario valutare, da un lato, che le circostanze in cui avviene la vendita non influiscano sulla determinazione dei prezzi praticati e, dall'altro, che il prezzo approssimi quello praticato tra parti indipendenti.

Nonostante la redazione della documentazione sui prezzi di trasferimento abbia l'obiettivo di supportare la congruità dei prezzi praticati al principio del valore normale, la presentazione alle autorità doganali non costituisce elemento in grado di supportare, necessariamente, il crite-

### Note:

- 15 Il valore di transazione di merci identiche o similari viene adeguato per tenere conto delle seguenti voci:
- commissioni per servizi di intermediazione;
  - costo degli imballaggi;
  - costi di assistenza;
  - diritti di autore e di licenza;
  - costi di trasporto e di carico/scarico;
  - oneri di assicurazione;
  - altri servizi resi ed addebitati all'acquirente;
  - proventi della rivendita o dell'utilizzo.

# Transfer Pricing

rio delle “*circumstances of sales*” previsto a fini doganali.

A tal proposito, la C.M. 10 luglio 1980, n. 32<sup>16</sup>, che ha recepito nell’ordinamento nazionale gli orientamenti contenuti nelle *Transfer Pricing Guidelines*, prevede che:

“Sebbene anche per la determinazione del valore in dogana sia applicabile il principio della libera concorrenza, l’Amministrazione doganale e quella delle II.DD. pervengono, però, sovente, a conclusioni diverse relativamente al valore dello stesso bene. Ciò, prevalentemente, in dipendenza del differente momento impositivo, in quanto l’Amministrazione delle dogane valuta le merci all’atto della loro importazione mentre l’Amministrazione delle II. DD. considera il valore del bene all’atto del suo trasferimento in proprietà. Quanto precede non esclude, ovviamente, che l’Amministrazione delle II. DD., pur non essendovi vincolata, tenga conto del valore definito agli effetti doganali per valutare il prezzo di trasferimento di cui agli artt. 53 e 56”.

La convergenza dei valori determinati in base alla disciplina dei prezzi di trasferimento e a quella doganale, con riferimento alle medesime merci appare, nella prassi, poco agevole<sup>17</sup>.

Con riferimento alle tecniche di valorizzazione del valore doganale secondo i metodi previsti dal CDC (*i.e.*, metodo del valore della transazione per prodotti identici; metodo del valore basato sul prezzo unitario di vendita; metodo del valore basato sulla somma dei costi di produzione), si rilevano le seguenti **differenze** rispetto a quanto previsto dalle *Transfer Pricing Guidelines* e dalla normativa interna in tema di prezzi di trasferimento:

- a) per la determinazione del valore in dogana, non viene effettuata alcuna analisi funzionale, nonché degli altri fattori di comparabilità;
- b) non viene effettuata un’analisi della corretta determinazione degli elementi che concorrono alla formazione del prezzo di rivendita o che costituiscono la base del costo di produzione<sup>18</sup>.

Si riscontra, inoltre, una diversità dei momenti impositivi che caratterizzano i due regimi in quanto, mentre ai fini fiscali rileva il momento giuridico di traslazione della proprietà, ai fini

doganali si prende in considerazione il momento dell’effettiva esportazione dei beni nel territorio comunitario.

A seguito dell’evolversi della prassi internazionale in materia di *transfer pricing* e al sempre più frequente utilizzo di metodi basati sui profitti quali il *Transactional Net Margin Method* (“TNMM”)<sup>19</sup>, previsto dalle *Transfer Pricing Guidelines*, sono diventati più frequenti i casi in cui il prezzo di trasferimento viene determinato in via definitiva – ai fini delle imposte sul reddito – in un **momento successivo allo sdoganamento**<sup>20</sup>.

Ad esempio, se la politica dei prezzi di trasferimento prevede che i prezzi di acquisto praticati dalla società controllata extracomunitaria debbano essere tali da garantire alla stessa un determinato margine operativo, calcolato in percentuale rispetto al proprio fatturato, solo dopo la chiusura dell’esercizio nel corso del quale la merce è stata importata sarà possibile, a consuntivo, verificare con accuratezza costi e ricavi complessivi ed eventualmente rettificare il prezzo di trasferimento *inter-company*.

Adottando tale approccio, è preferibile sdoganare le merci sulla base di un **valore provvisorio**. Se, invece, il valore dichiarato è considerato definitivo, questo non può più essere mo-

## Note:

16 In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA Editore.

17 La Corte dei Conti, nella “Relazione speciale n. 23/2000 sulla valutazione delle merci di importazione a fini doganali”, pubblicata in GUCE del 14 marzo 2001 constata come: “i prezzi di trasferimento che a norma del codice doganale sono accettabili come valore in dogana non lo sono necessariamente per le autorità fiscali nazionali ai fini della tassazione delle società”.

18 Sul punto, le *Transfer Pricing Guidelines* affermano, al par. 1.78, che: “Valuation methods for customs purposes however may not be aligned with the OECD’s recognized transfer pricing methods. That being said, customs valuations may be useful to tax administrations in evaluating the arm’s length character of a controlled transaction transfer price and vice versa. In particular, customs officials may have contemporaneous information regarding the transaction that could be relevant for transfer pricing purposes, especially if prepared by the taxpayer, while tax authorities may have transfer pricing documentation which provides detailed information on the circumstances of the transaction”.

19 Per approfondimenti sul TNMM cfr. Valente P., *Manuale del Transfer Pricing*, op. cit., p. 2155 ss.

20 Ciò può avvenire, ad esempio, a seguito di periodici aggiustamenti sui prezzi di trasferimento operati volontariamente dal contribuente al fine di monitorare la congruità della *transfer pricing policy* determinata.

dificato *a posteriori* e, quindi, potrebbe condurre ad una “**falsa dichiarazione**” sul valore in dogana<sup>21</sup>.

Nell’ottica della disamina del rapporto tra valore normale e valore doganale, rilevano le considerazioni, diametralmente opposte, che le due Amministrazioni coinvolte sono portate a svolgere nelle rispettive valutazioni in talune circostanze; ad esempio, nel caso di merci importate da una consociata italiana, mentre l’Amministrazione doganale è indotta a rilevare un valore elevato della merce perché, in tal modo, incrementa la sua base imponibile, e quindi il dazio, l’Amministrazione fiscale ha interesse a sottovalutare la stessa merce per ridurre i costi deducibili della società importatrice.

Qualora la rettifica dovesse comportare una riduzione del prezzo di trasferimento, sorgerebbe la necessità di attivare una **procedura di rimborso dei maggiori dazi** che sono stati corrisposti al momento dell’importazione della merce.

## La possibile convergenza tra valore normale e valore doganale

Nel corso degli ultimi anni le divergenze valutative tra l’Amministrazione fiscale e quella doganale sembrano essersi attenuate e le imprese si dimostrano maggiormente propense ad effettuare valutazioni per le medesime transazioni, sia dal punto di vista doganale che fiscale.

A tale proposito, il *Technical Committee on Customs Valuation* del *World Customs Organization* (“WCO”)<sup>22</sup> ha pubblicato, nell’ottobre 2010, il Commentario 23.1 che fornisce una guida sull’utilizzo degli studi sui prezzi di trasferimento, predisposti ai sensi delle *Transfer Pricing Guidelines*, nonché una guida agli importatori per esaminare il criterio delle “*circumstances of sales*”, che devono essere valutate dalle Amministrazioni doganali in caso di dubbi sull’accettabilità del prezzo pagato (valore della transazione).

Al punto 9, si prevede che l’utilizzo di uno studio sui prezzi di trasferimento può costituire

un’ottima base di partenza per esaminare il criterio delle circostanze di vendita, anche se il suo uso deve essere oggetto di valutazione “*on a case by case basis*”<sup>23</sup>.

L’utilizzo della documentazione in materia di *transfer pricing* da parte delle autorità doganali sarebbe altresì auspicabile al fine di evitare l’incertezza normativa nei casi in cui, da un lato, l’Amministrazione finanziaria valuti congrui i prezzi di trasferimento praticati e, dall’altro, le autorità doganali contestino il valore doganale delle merci.

## Conclusioni

La disciplina sui prezzi di trasferimento e la disciplina doganale hanno un rilevante impatto economico sulla determinazione, rispettivamente, dell’imponibile fiscale e del valore doganale dei medesimi prodotti importati da consociate estere di gruppi operanti a livello internazionale.

Tuttavia, le due discipline presentano metodi di valutazione non coincidenti, sebbene caratterizzati da profili di similarità, che possono portare ad una ripresa, da parte delle autorità fiscali, in termini di valore ammesso in deduzione del valore delle merci importate e/o ad una ripresa in aumento del valore doganale delle merci importate ai fini del pagamento del dazio.

Le due discipline, sul *transfer pricing* e sul valore doganale, devono essere oggetto di attenta valu-

### Note:

21 In tali casi, il controllo doganale è ispirato a esigenze di rapidità per lo svolgimento delle operazioni, mentre le autorità fiscali esaminano, entro i tempi indicati dalla legge, i risultati aggregati alla fine dell’anno.

22 Il WCO fu stabilito nel 1952 al fine di migliorare l’effettività e l’efficienza delle amministrazioni doganali. Allo stato attuale, il WCO rappresenta 179 amministrazioni doganali in tutto il mondo. Il WCO costituisce l’unica organizzazione internazionale con competenze in tema di dogane.

23 In particolare, il Commentario del WCO conclude che: “*accordingly, the use of a transfer pricing study as a possible basis for examining the circumstances of the sale should be considered on a case by case basis. As a conclusion, any relevant information and documents provided by an importer may be utilized for examining the circumstances of the sale. A transfer pricing study could be one source of such information*”.

tazione da parte dei gruppi multinazionali, al fine di attenuare eventuali problematiche di doppia imposizione. Imprese focalizzate esclusivamente sulla disciplina dei prezzi di trasferimento mediante la predisposizione di uno studio a supporto del rispetto del principio del valore normale, potrebbero incorrere in accertamenti a fini doganali.

La necessità di una possibile convergenza tra le due discipline è attualmente oggetto di valutazione a diversi livelli, OCSE e WCO. Peraltro, il Comitato tecnico in seno al WCO ha già pubblicato un Commentario dove si afferma, quantomeno, la necessità di valutare l'utilizzo della *transfer pricing documentation* per la determinazione del valore doganale.

## LIBRI

### Analisi di comparabilità nel transfer pricing

#### Metodologie applicative

di P. Valente, A. Della Rovere, P. Schipani  
Ipsa Editore, 2013, pagg. 450, € 35,00



La possibilità che imprese associate, facenti capo al medesimo gruppo multinazionale, perseguano politiche volte al condizionamento dei prezzi di trasferimento ha spinto gli organismi sovranazionali ad elaborare una serie di "linee guida" finalizzate alla determinazione del cd. "valore normale" delle transazioni intercompany, nel rispetto del principio di libera concorrenza e tenendo conto di meccanismi di verifica e confronto.

L'analisi di comparabilità è di fondamentale importanza in un'analisi di transfer pricing: deve essere effettuata al fine di valutare le modalità con le quali vengono realizzate le transazioni infragruppo oggetto di esame e dimostrare il rispetto del prezzo di libera concorrenza da parte della tested party, mediante la compa-

razione con transazioni similari poste in essere da parti indipendenti.

Mediante l'approfondimento tecnico dell'analisi di comparabilità nel transfer pricing, il Volume ha l'obiettivo di fornire al lettore profili utili e pratici strumenti per risolvere le questioni che le analisi di benchmark pongono, dalla selezione del corretto set di soggetti comparabili all'interpretazione dei risultati ottenuti.

#### Per informazioni o per l'acquisto:

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsa**  
Tel. 02.82476794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)**