

A cura dell'avv. Sara Armella

Import-export: fondamentale per il business plan preventivare correttamente dazi e Iva

Aggiornamenti e riflessioni sulle tematiche più attuali per gli operatori del commercio internazionale



La dimensione internazionale dei processi produttivi e distributivi (supply value chain) e le differenze tra le regole della fiscalità diretta e dell'indiretta rendono necessaria una più accurata analisi delle operazioni e dei contratti, ai fini dell'ottimizzazione dei costi e della riduzione delle aree di rischio contestazione.

Sempre più spesso le imprese realizzano operazioni internazionali, di acquisto o fornitura di beni e servizi, senza aver considerato adeguatamente i profili di rischio potenziale inerenti le nuove regole sull'origine, la classifica, il valore dei prodotti, il *made in Italy*. Operazioni un tempo "ordinarie" sono rese oggi più complesse dal fatto che, in uno stesso bene, confluiscono *know-how*, brevetti e marchi, materie prime e semilavorate provenienti da Paesi diversi: i prodotti diventano sempre più "*made in the World*".

Un gap di informazioni e di competenze sui temi legati al commercio internazionale espone le imprese al rischio di pesanti conseguenze economiche e giuridiche, fiscali e penali.

Non conoscere e non saper pianificare i rischi e i vantaggi ha un costo, anche in considerazione di uno scenario in continuo cambiamento, caratterizzato dai nuovi dazi Usa, dalle contromisure che verranno adottate dall'Ue e dalla Cina, dal crescente utilizzo delle misure *antidumping*, dalla Brexit.

Esportazioni ai fini Iva: in cosa si distinguono dalle esportazioni doganali

Recenti sentenze della Corte di Cassazione hanno posto in evidenza alcune frequenti problematiche inerenti la disciplina del *plafond* Iva che, com'è noto, assume rilievo per tutte le aziende del *made in Italy* o che, comunque, svolgono assiduamente operazioni verso l'estero. Le imprese che effettuano frequenti esportazioni e cessioni intracomunitarie si trovano in una costante situazione di credito Iva, determinato, da un lato, dalla natura non imponibile delle vendite verso l'estero e, dall'altro, dal diritto alla detrazione dell'imposta, anche per i fattori produttivi utilizzati per i beni esportati (art. 19, comma terzo, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633). In alternativa ai tempi e ai costi finanziari del rimborso, il legislatore ha introdotto la figura dell'esportatore abituale, che consente di effettuare importazioni o acquisti senza applicazione dell'Iva nei limiti del c.d. *plafond*,

ossia entro l'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni con l'estero registrate nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile, art. 8, secondo comma, d.p.r. 633 del 1972).

L'aumento delle contestazioni dell'Agenzia delle entrate inerenti la costituzione e la determinazione del *plafond* attiene a una serie di difficoltà interpretative idonee a determinare rilevanti conseguenze, posto che l'accertamento dà luogo al recupero dell'Iva e degli interessi, nonché all'applicazione di sanzioni proporzionali all'imposta.

Un'importante sentenza della Corte di Cassazione è recentemente intervenuta sulla formazione del *plafond* Iva, rimarcando la differenza tra esportazioni doganali e cessioni all'esportazione Iva, per giungere alla conclusione che non contribuiscono al *plafond* le cessioni di beni compiute in conto lavorazione (Cass., sez. V, 30 novembre 2017, n. 28709). La Suprema Corte ha affermato che non concorrono alla formazione del *plafond* i trasferimenti all'estero, anche compiuti in regime doganale di esportazione definitiva, se i beni sono destinati a essere reintrodotti in Italia a seguito di una lavorazione.

La pronuncia conferma che la *best practice* è utilizzare un regime doganale e uno schema negoziale coerenti con la sostanza dell'operazione: l'utilizzo del perfezionamento passivo, infatti, avrebbe consentito un risparmio legittimo sotto il profilo doganale e impedito il rischio di contestazioni ai fini Iva.

Royalties e altri intangibles: condizioni di tassabilità doganale e Iva

L'attuale organizzazione produttiva è caratterizzata dalla frammentazione dei processi su scala internazionale: i prodotti finiti sono il risultato di materie prime, progetti, proprietà intellettuale, semilavorati provenienti da continenti e da imprese diverse.

Anche la normativa si è evoluta di pari passo e, attualmente, la tassazione doganale tiene conto anche della "smaterializzazione", ossia della crescente incidenza dei beni immateriali, quali software, progetti e marchi, che assumono rilievo nella determinazione del valore dei beni e possono concorrere alla base imponibile dei diritti doganali e dell'Iva all'importazione. Il punto di partenza per la determinazione del valore doganale continua a essere il prezzo pagato al fornitore, ma raramente le imprese approfondiscono l'incidenza di altri fattori eco-

nomici, positivi e negativi, che invece vanno considerati nella base imponibile della fiscalità indiretta. In tale direzione è oggi la disciplina internazionale, a cui si sono uniformate le norme del codice doganale dell'Unione (Reg. 952 del 2013) in vigore dal 1° maggio 2016.

La regola introdotta dal nuovo Codice dell'Unione prevede, infatti, che il valore doganale corrisponde al pagamento "totale" dovuto per i beni importati e comprende non soltanto il prezzo, ma anche alcuni pagamenti a soggetti terzi (rispetto al fornitore), per servizi inerenti il bene, quando rappresentano una condizione della vendita delle merci importate.

Un concetto spesso sottovalutato riguarda la concorrenza, al valore doganale, dei corrispettivi per l'utilizzo del marchio, quando sono dovuti a un soggetto giuridico diverso dal fornitore.

Nell'ipotesi di uno scenario a tre, in cui il fornitore della merce è un soggetto autonomo rispetto sia al licenziante del marchio che al licenziatario, l'elemento che assume maggiore rilevanza è l'eventuale "controllo", esercitato dal licenziante sul produttore, secondo la specifica nozione di controllo dettata dalle regole doganali (art. 127 Reg. 2447/2015) e oggetto di numerosi chiarimenti internazionali.

La nozione di "controllo" ai fini doganali è distinta da quanto definito in materia di imposte dirette ed è stata affrontata già da molte sentenze di merito: l'indirizzo prevalente è di natura sostanzialistica e non si basa soltanto sull'esame degli schemi negoziali, ma estende l'approfondimento a molte circostanze di fatto.

La recente sentenza 6 aprile 2018, n. 8473 è la prima con cui la Corte di Cassazione interviene sul punto, fornendo una definizione di "controllo" particolarmente ampia, secondo cui sarebbe sufficiente un mero "orientamento" sull'impresa fornitrice, da parte del titolare del marchio, per dar luogo alla tassazione doganale delle *royalties*. La Corte ha affermato che l'esistenza del controllo sul produttore prescinde da legami societari o da relazioni contrattuali, potendo essere esercitato, di fatto, anche attraverso un agente agli acquisti, incaricato della selezione dei fornitori extraeuropei.

La sentenza non chiude la discussione, rinviando al giudice di merito e confermando che il tema non si presta a generalizzazioni, dovendo comunque svolgersi un'attenta valutazione circa la ricorrenza degli speciali indici di "controllo" nelle concrete relazioni intercorrenti tra le parti dei due schemi



Avv. Sara Armella

negoziali. In particolare, la presenza di codici etici volti al rispetto di standard lavorativi e ambientali non può, da sola, dar vita a un controllo rilevante. Forse l'aspetto più significativo della sentenza, tuttavia, è la chiara pronuncia di illegittimità della pretesa inerente il pagamento dell'Iva sulle *royalties* non incluse nel valore del bene.

Per la prima volta, e ribaltando un indirizzo consolidato, la Cassazione ha infatti stabilito che l'Iva non può essere contestata, ove sui diritti di licenza sia già stata assolta mediante *reverse charge*. Si tratta di un principio espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza *Equoland* (17 luglio 2014, C-272/13) con riferimento ai depositi Iva, ma che, per la prima volta, la Cassazione estende anche alle contestazioni inerenti le *royalties*.

Sotto questo profilo, si tratta di una sentenza pilota, destinata non solo a modificare radicalmente i processi in corso, ma anche la futura prassi dell'Agenzia delle dogane. Dal punto di vista economico la precisazione è importante, perché gli accertamenti di questo tipo coinvolgono valori molto alti e l'annullamento dell'Iva equivale a una riduzione rilevante della pretesa contestata, anche in termini di sanzioni e interessi.

Anche alla luce di questa prima pronuncia della Corte di Cassazione, le imprese importatrici licenziatarie dei marchi sono chiamate a svolgere un'analisi delle potenziali ricadute di tale orientamento sui loro *business plan*.

Transfer pricing adjustment e ruling in dogana

Un altro aspetto di grande attualità, anche se ancora poco approfondito, è la determinazione del valo-

re doganale, quando fornitore e importatore sono "parti correlate", situazione che si verifica nel 60% delle importazioni in Italia.

La disciplina e le procedure di *ruling* inerenti il valore in dogana e la normativa sul *transfer pricing* non coincidono, con il rischio di contestazioni e la preclusione a far valere riduzioni di prezzo e "*adjustment*" intervenuti dopo l'importazione. In tale contesto occorre considerare la valenza, ai fini della fiscalità doganale, degli "*intercompany agreement*", ossia dei contratti che regolamentano i criteri e le condizioni in base ai quali sono valutati, tra le società, i prezzi di beni e servizi, comprese le importazioni e la ripartizione delle spese infragruppo.

Il tema è stato oggetto di una recente sentenza della Corte di giustizia europea (20 dicembre 2017, C-529/16, *Hamamatsu*), la quale ha negato il rimborso dei dazi, richiesto sulla base dell'aggiustamento negativo riconosciuto in seguito all'importazione, sulla base dell'*intercompany agreement*. La pronuncia ha inoltre affermato che il *ruling* relativo al *transfer pricing*, anche se in linea con i criteri Ocse, non ha alcun rilievo ai fini della determinazione del valore, nei rapporti con la Dogana.

Si tratta di una sentenza di grande rilievo per i potenziali riflessi su molti accordi infragruppo, anche perché, nella prassi dei gruppi multinazionali, è diffuso il convincimento secondo cui l'accordo sui prezzi di trasferimento, raggiunto con l'Agenzia delle entrate, produrrebbe effetto anche sul versante doganale.

La Corte di giustizia, esprimendo un'interpretazione in linea anche con l'orientamento giurisprudenziale nazionale, smentisce tale diffusa opinione, imponendo una maggiore attenzione a questo profilo. Va peraltro segnalato che, grazie alle recenti modifiche intervenute per effetto del nuovo Codice doganale dell'Unione, la problematica può, oggi, essere superata con il nuovo strumento del *ruling* doganale, di cui all'art. 73 cdu. Il nuovo istituto consente di evitare contestazioni sul valore doganale, quando il fornitore e l'importatore appartengono allo stesso gruppo e l'utilizzo della dichiarazione semplificata in dogana comporti eccessivi oneri gestionali, documentativi e finanziari.

Anche per tale semplificazione, come in generale per ogni agevolazione prevista dal Codice doganale, occorre essere in possesso degli standard necessari per la autorizzazione Aeo (*Authorized economic operator*).

Made in Italy

Un altro profilo in costante aumento di contestazioni, e che deve pertanto essere attenzionato, riguarda il *Made in Italy*.

La qualifica di un bene come originario del nostro Paese ricalca le regole e le condizioni previste per determinare l'origine doganale. Attualmente per stabilire l'origine di un bene è necessaria un'attività specialistica, che tiene conto dei componenti e dei processi produttivi realizzati in differenti Paesi, la presenza e l'estensione di accordi di libero scambio, eventuali regole di origine preferenziale, la voce doganale dei componenti esteri e del prodotto finale. È importante, per prevenire non soltanto il rischio di pesanti sanzioni economiche, ma anche contestazioni di natura penale, aver preventivamente valutato tale profilo.

Al riguardo va considerato che un'errata indicazione, volta a indurre in inganno il compratore sull'origine del prodotto, è punita con la reclusione fino a due anni e con la multa fino a 20.000 euro (art. 517 c.p.). In casi di maggiore gravità o di recidiva, è prevista la possibilità di chiusura dello stabilimento fino a tre mesi, ovvero la revoca della licenza o di altra autorizzazione (art. 517 bis c.p.). Si tratta, infine, di uno dei reati presupposto, su cui si fonda la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, ai sensi del decreto legislativo 231 del 2001.

Nel caso in cui l'incidenza di fattori esteri sia tale da non consentire il *Made in*, è opportuno valutare attentamente l'approvvigionamento e il processo produttivo, esplorando le regole specifiche in materia di accordi commerciali internazionali.

Misure protezionistiche Usa e Brexit: gli effetti per le imprese

Il settore del commercio internazionale attraversa una fase di profondo cambiamento, in conseguenza della nuova politica avviata dall'Amministrazione Trump, del crescente utilizzo, anche da parte dell'Unione europea, di misure *antidumping* e degli sviluppi della Brexit.

L'adozione dei nuovi dazi Usa su acciaio e alluminio apre scenari che si preannunciano particolarmente complessi.

In primo luogo, va ricordato che non soltanto gli elementi essenziali dei dazi doganali (classifica, origine e valore) sono oggetto di regolamentazione internazionale in sede Wto, ma anche l'introduzione di nuovi dazi deve rispondere a una serie di condizioni che ne giustificano l'adozione. È molto

dubbia la legittimità delle e nuove misure, in riferimento alla disciplina internazionale Wto, e già si preannunciano tre ordini di conseguenze, nello scenario di breve, medio e lungo periodo.

Nell'immediato, l'Unione europea ha già annunciato che, in mancanza di un'esenzione, verranno adottate una serie di contromisure, che andranno a colpire prodotti Usa "di bandiera", di largo consumo e di forte impatto elettorale. Le imprese europee coinvolte nell'importazione e commercializzazione di tali prodotti dovranno tenere presente questa novità, che si rifletterà sui costi finali dei beni e sul loro *business plan*. Nel medio periodo, il ritorno delle barriere doganali e di analoghe misure protezionistiche impone una riflessione, e un costante aggiornamento, in merito ai riflessi delle novità sulle politiche di approvvigionamento delle imprese, ai fini di una corretta pianificazione dei costi di acquisto. È importante rilevare, al riguardo, che l'introduzione di una misura *antidumping* dell'Unione europea, ove sia in contrasto con la disciplina Wto, legittima gli importatori a un'azione di rimborso, soggetta a specifiche procedure e a termini di prescrizione. Soltanto tra qualche anno sapremo, invece, se le misure adottate dagli Usa rappresentano, come pare a molti, barriere illegittime in contrasto con la disciplina internazionale, all'esito di un lungo contenzioso in sede Wto.

Sara Armella, specializzata in fiscalità nazionale, internazionale e diritto doganale, è avvocatessa di importanti gruppi italiani e multinazionali. Avvocata cassazionista, dopo un'esperienza di quindici anni nello Studio Uckmar, nel 2008 ha fondato lo Studio Armella & Associati, con sedi in Milano e Genova. Autrice di Diritto doganale dell'unione europea (Egea Bocconi, Milano, 2017) e di EU Customs code (BUP, 2017). È delegato italiano presso la Commission on Customs and trade facilitation e la Commission on taxation della Camera di Commercio Internazionale di Parigi. Nel 2016 è stata insignita del titolo di "Accademico del Diritto doganale" dalla International Customs Law Academy - ICLA.



Milano
Via Torino, 15
T. + 39 02 7862 5150

Genova
Piazza De Ferrari, 4
T. +39 010 8595 200

segreteria@studioarmella.com
www.studioarmella.com