

## Giurisprudenza

# Merce oggetto di vendite a catena: determinazione del valore doganale

28 Gennaio 2014

L'applicazione del particolare metodo della "first sale rule" è consentita esclusivamente se sono rispettate le condizioni stabilite dal regolamento comunitario

**Thumbnail**  
Image not found or type unknown

Con la sentenza n. 24895 del 6 novembre 2013, la Cassazione si è pronunciata nell'ambito di una controversia volta ad acclarare la legittimità del ricorso alla "first sale rule" ai fini della determinazione del valore in dogana della merce importata.

La fattispecie oggetto della controversia riguarda operazioni di importazione, attraverso la Turchia, di tessuti di cotone greggio scortati da certificati Form-A per asserita origine preferenziale turkmena: secondo la ricostruzione compiuta dalla società importatrice, la merce era stata commissionata da una ditta con sede nelle Virgin Islands a un fabbricante turkmeno e ceduta a una ditta di Hong Kong che, a sua volta, l'aveva rivenduta alla società importatrice; questa società, avvalendosi anche di dazi agevolati, aveva indicato nelle dichiarazioni doganali, non il prezzo delle merci pagato all'ultima ditta rivenditrice, ma il minor prezzo della vendita anteriore.

In tema di valore in dogana delle merci, è utile rilevare preliminarmente che il principio generale stabilito dal codice doganale comunitario (cfr articolo 29, regolamento Cee n. 2913/92, del 12 ottobre 1992) prevede che *"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 ..."*.

La fattispecie oggetto della controversia è imperniata, come detto, sulla "first sale rule", che rappresenta un particolare metodo di determinazione del valore doganale, applicabile ogniqualvolta una data merce sia assoggettata a vendite a catena prima della sua importazione definitiva.

La regola in questione è stabilita dall'articolo 147 del regolamento Cee n. 2454/93, del 2 giugno 1993, recante le disposizioni di applicazione del citato codice doganale comunitario, che consente

l'utilizzo, a fini daziari, del *"prezzo relativo ad una vendita anteriore all'ultima vendita sulla cui base le merci sono state introdotte nel territorio doganale della Comunità"*.

Siccome il prezzo della prima vendita o vendita anteriore, è normalmente più basso di quelli di ogni successiva rivendita, il metodo in questione consente agli operatori di calcolare i dazi *ad valorem* su una base imponibile più bassa.

L'utilizzo della *"first sale rule"* è consentito dalla normativa doganale comunitaria a condizione che sia *"... dimostrato adeguatamente all'autorità doganale, che tale vendita è stata conclusa ai fini dell'esportazione verso il territorio doganale in questione"*.

Come ricorda la stessa Cassazione, la *"first sale rule"* ha formato oggetto di interpretazione da parte della Corte di giustizia Ue, che aveva affermato che, *"qualora, in caso di vendite consecutive di una merce, più prezzi effettivamente pagati o da pagare soddisfino le condizioni stabilite dall'art. 3, n. 1, del regolamento (CEE) n. 1224/80, l'importatore può scegliere uno di detti prezzi per la determinazione del valore di transazione"* (sentenza 6 giugno 1990, causa n. C-11/89; ai fini dell'applicazione della *"first sale rule"* in materia di dazi antidumping, si veda anche la sentenza del 28 febbraio 2008, causa n. C-263/06).

Nella sentenza in esame, la Cassazione ha richiamato gli orientamenti interpretativi del Comitato del codice doganale (sezione "valore in dogana") sull'applicazione dell'articolo 147 nel caso di vendite successive. Al riguardo, nel commento n. 7 (punto 3.2.2), tale Comitato ha chiarito che, *"qualora sia stata effettuata una vendita anteriore riguardante le merci in questione, il dichiarante può chiedere all'autorità doganale di accettarle come base per la determinazione del valore in dogana, ma esclusivamente se può dimostrare che, rispetto alla vendita in questione, vi sono circostanze specifiche e pertinenti che hanno indotto ad esportare le merci nel territorio doganale della Comunità"*; inoltre, circa i criteri pertinenti alla prova che deve fornire il dichiarante, è stato precisato (punto 4) che, *"ai fini dell'applicazione della terza frase dell'art. 147, la dimostrazione che le merci sono state vendute per l'esportazione nel territorio doganale della Comunità può includere i seguenti elementi di prova: - le merci sono fabbricate in conformità delle specifiche CE o risulta evidente (in base ai loro marchi ecc.) che non hanno altro impiego o destinazione, - le merci in questione sono state fabbricate o prodotte specificamente per un compratore nella Comunità europea, - merci specifiche sono ordinate da un intermediario che le ottiene da un fabbricante il quale le spedisce direttamente nella Comunità europea"*.

In applicazione di tali criteri orientativi, la Cassazione ha osservato che la funzione della documentazione di riscontro della dichiarazione di valore è di riflettere il circuito commerciale delle merci e registrare i dati relativi alle transazioni cui si riferiscono.

Nella fattispecie *de qua*, allegare le fatture della vendita anteriore di tessuti turkmeni in cotone greggio, dalla società lussemburghese con filiale in Turchia alla società svizzera, non dimostra affatto, né sul piano logico né su quello circostanziale, la loro obiettiva destinazione comunitaria

quali merci fabbricate in conformità delle specifiche Ce o non aventi altro impiego o destinazione, ovvero prodotte specificamente per un compratore nella Comunità europea, oppure ordinate da un intermediario a un fabbricante che le spedisce direttamente nella Comunità europea, secondo quanto richiesto dal Comitato del codice doganale.

Né vale invocare, secondo i giudici di legittimità, a riprova della pretesa destinazione comunitaria, il fatto che i tessuti sono scortati da certificato Form-A: certificato che, com'è noto, nulla ha a che vedere con l'applicazione della "*first sale rule*", bensì riguarda le agevolazioni tariffarie adottate dall'Unione europea mediante il "sistema delle preferenze generalizzate".

La Cassazione rileva, inoltre, che anche l'eventuale identità fisica tra i tessuti indicati nella fattura della vendita anteriore - poi utilizzata per la dichiarazione di valore in dogana secondo la "*first sale rule*" - e quelli riportati nella fattura di rivendita (ultima vendita) alla società importatrice risulta del tutto irrilevante sul piano logico-giuridico, attesa la mancanza di qualsivoglia dato obiettivo che renda *ab origine* chiara la destinazione comunitaria delle merci, o perché lavorate in conformità di specifiche Ce, o per la peculiare finalizzazione della vendita anteriore, il che non risulta.

Sotto altro profilo, la Cassazione osserva che la stessa società importatrice ha sostenuto che vi sarebbe stata "consegna della merce al secondo intermediario, quello da cui ha acquistato la ricorrente, direttamente ad opera del fabbricante"; dunque, nel caso di specie, non si tratta di "*merci specifiche ... ordinate da un intermediario che le ottiene da un fabbricante il quale le spedisce direttamente nella Comunità europea*".

Al riguardo, del tutto irrilevante resta l'ipotesi che la società lussemburghese possa aver commissionato la merce al fabbricante con destinazione Italia e invio diretto dal Turkmenistan: è, infatti, divenuto definitivo l'atto impositivo relativo alla negata origine preferenziale, per mancato rispetto proprio della regola del trasporto diretto delle merci (in realtà transitate per la Turchia e prive del certificato di non manipolazione o di altra documentazione equipollente).

È, dunque, da escludere che si possa parlare, anche ai fini della "*first sale rule*", di fabbricante che "*spedisce direttamente nella Comunità europea*": infatti, da un lato, è pacifico che, nella specie, non si tratta di prodotti il cui trasporto si effettua senza attraversamento del territorio di altri Paesi; dall'altro, non è più controverso il mancato rispetto delle regole, tassativamente stabilite dall'articolo 78 del regolamento Cee n. 2454/93, perché le merci siano considerate come trasportate direttamente dal paese beneficiario nella Comunità, ancorché ciò avvenga attraverso il territorio di paesi diversi dal paese beneficiario o dalla Comunità.

In conclusione, la Cassazione ha affermato che, nella fattispecie oggetto della controversia, manca la dimostrazione, da parte della società importatrice, dei tre requisiti necessari per l'applicazione della "*first sale rule*" suggerita dal Comitato del codice doganale: (i) le merci importate sono semplici tessuti di cotone greggio e, dunque, non può dirsi che "*le merci sono fabbricate in*

*conformità delle specifiche CE o risulta evidente (in base ai loro marchi ecc.) che non hanno altro impiego o destinazione”; (ii) i tessuti sono stati commissionati al fabbricante turkmeno da un primo intermediario extraCe e, dunque, non può dirsi che “le merci in questione sono state fabbricate o prodotte specificamente per un compratore nella Comunità europea”; (iii) i tessuti sono giunti nel territorio doganale comunitario (Italia) non direttamente dall’iniziale Paese esportatore (Turkmenistan), ma tramite un paese extraCe (Turchia), senza rispettare l’articolo78 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario e, pertanto, non può dirsi che “si tratti di merci specifiche (...) ordinate da un intermediario che le ottiene da un fabbricante il quale le spedisce direttamente nella Comunità europea”.*

In tema di applicazione della “*first sale rule*” ai fini della determinazione del valore in dogana di merci vincolate al regime del deposito doganale, si veda la sentenza n. 5188 dell’1 marzo 2013.

*a cura di Giurisprudenza delle imposte edita da ASSONIME*

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/merce-oggetto-vendite-catena-determinazione-del-valore-doganale>