



APPROFONDIMENTO

Esportazioni italiane negli Usa: la riduzione dei dazi doganali tramite il “*first sale*”

di Luigi Perin^(*)

Con il presente articolo, si esamina il metodo di calcolo del dazio doganale dovuto sulle importazioni di beni negli Stati Uniti, basato non già sul prezzo di vendita pattuito dall'operatore italiano con l'acquirente americano, bensì sul prezzo che l'operatore italiano ha pagato per acquistare i beni poi esportati negli Stati Uniti.

1. Premessa

Italia e Stati Uniti vantano rapporti commerciali tradizionalmente intensi. Le esportazioni italiane verso gli Usa nel 2010 hanno superato i 20 miliardi di euro e sono destinate a crescere significativamente nel 2011.

Il rafforzamento dell'euro e la crescente concorrenza a livello internazionale comportano per le aziende del nostro Paese la necessità di contenere i prezzi di vendita dei prodotti sul mercato nord americano. A seconda della categoria merceologica, i dazi doganali Usa rappresentano una componente significativa del costo complessivo del prodotto. Non tutte le aziende esportatrici italiane sono tuttavia a conoscenza di una particolare tecnica di **valutazione della merce in dogana**: il cosiddetto *first sale*.

^(*) Partner, Funaro & Co.

2. Le procedure d'importazione delle merci negli Usa

A partire dall'11 settembre 2001, le imprese italiane che desiderano importare prodotti negli Usa devono far fronte a procedure e sottoporsi a controlli particolarmente severi a seguito dell'emanazione di nuove regole in materia di importazione e sicurezza nazionale. Al fine di evitare sanzioni e ritardi nelle procedure di sdoganamento, se non addirittura il blocco della merce in dogana, i soggetti che importano merci negli Usa devono dotarsi di una struttura adeguata a far fronte agli adempimenti previsti dalla legge e dai regolamenti emanati dal *Bureau of Customs and Border Protection*.

Il soggetto che si assume in via principale gli oneri relativi allo sdoganamento dei beni è denominato **importer of record**. Generalmente tale figura può essere ricoperta dal venditore o dall'acquirente (o da un loro rappresentante). In aggiunta ad assumersi la responsabilità per il pagamento dei dazi e altri oneri amministrativi, l'*importer of record* deve presentare la documentazione necessaria allo sdoganamento della merce¹. La stragrande maggioranza delle aziende italiane che importano merci negli Usa si avvale dei servizi di un agente intermediario, il *cu-*

¹ L'*entry summary* (Form CF 7501), la fattura commerciale, la *packing list*, il *bill of lading* o *airway bill*, e altra documentazione rilevante. In particolare l'*entry summary* deve riflettere la corretta classificazione merceologica, il valore doganale e il Paese di origine della merce.

stoms broker, al quale sono affidate le pratiche di sdoganamento e tutti i connessi adempimenti formali. La responsabilità sostanziale rimane comunque sempre in capo al soggetto importatore.

3. Il valore in dogana delle merci negli Usa

La *United States International Trade Commission* è l'organo preposto all'emanazione delle aliquote dei dazi applicabili alle diverse merceologie che vengono pubblicate sull'*Harmonized Tariff Schedule of the United States*.

I dazi doganali sono generalmente calcolati in base al **valore delle merci importate** (*ad valorem*). Per determinati beni i dazi sono invece calcolati in base ad **aliquote specifiche** (*specific rate*) o **in base a misure** (ad esempio: il peso) diverse dal valore della merce. In altri casi, infine, si fa ricorso ad **aliquote miste** (*compound rate*), in altre parole una combinazione tra i metodi *ad valorem* e *specific rate*.

Il codice doganale Usa prevede che il valore di riferimento per l'applicazione del dazio *ad valorem* sia il cosiddetto valore della transazione o *transaction value*². Il **valore della transazione** corrisponde al **prezzo pattuito**, vale a dire il prezzo evidenziato in fattura, per l'acquisto di un determinato bene destinato all'esportazione negli Usa, più specifici valori incrementativi (ad esempio: costi d'imballaggio, provvigioni di vendita, materiali e *design* non inclusi nel valore di transazione, *royalties* dovute dall'importatore).

Il valore di transazione è ritenuto congruo quando il cedente e l'acquirente sono **sogetti indipendenti** tra loro. Nell'ipotesi in cui questi ultimi siano invece **sogetti collegati**, il valore di transazione può essere pur sempre fatto valere, a condizione però che si sia in grado di dimostrare che i legami di controllo di fatto non abbiano influenzato la pattuizione del prezzo di cessione. Qualora non sia possibile dimostrare ciò, il valore di transazione potrà comunque essere ritenuto congruo qualora esso sia ricompreso all'interno di alcuni parametri, i cosiddetti **test values**. I *test values* fanno riferimento al valore di transazione, o ad altri parametri, riferibili a cessioni di merce identica, o similare, tra soggetti terzi tra loro indipendenti.

Sebbene vi siano molte similitudini con la normativa sui prezzi di trasferimento ai fini delle imposte sui redditi, nei criteri adottati ai fini doganali per determinare la congruità del valore

della merce acquistata da un soggetto collegato il *Bureau of Customs and Border Protection*, agenzia del *Department of Homeland Security*, gode di un mandato autonomo rispetto all'*Internal Revenue Service*, agenzia del *Department of Treasury*³.

4. La valorizzazione in base al *first sale*

Al verificarsi di determinate condizioni, sarà possibile pagare il dazio Usa commisurandolo al cosiddetto *first sale*, vale a dire al **costo di acquisto** pagato dalla società italiana (di seguito, "ITCO") a soggetti terzi (di seguito, "TERCO"), piuttosto che al prezzo applicato da ITCO alla società americana importatrice (di seguito, "USCO"). Tramite il metodo di valutazione al *first sale*, si risparmia il dazio relativo alla differenza tra il costo di acquisto di ITCO dei beni da TERCO e il prezzo di trasferimento dei beni da ITCO a USCO⁴.

Questa tecnica di valorizzazione è stata **confermata** sia a livello giurisprudenziale sia a livello amministrativo. I principali casi giurisprudenziali hanno riguardato abiti su misura importati da Hong Kong⁵, l'importazione dei vagoni della metropolitana di New York⁶ e l'importazione di pantaloni da uomo importati su ordinativi della catena di grandi magazzini J.C. Penney⁷. A livello amministrativo, l'autorità doganale si è espressa in numerose occasioni sul tema. Le società italiane operanti nel settore tessile, moda e abbigliamento sono state tradizionalmente molto attive nell'utilizzo del *first-sale* considerato anche gli elevati dazi *ad valorem* su tessuti, abbigliamento e calzature. Tra i *ruling* amministrativi a favore della valutazione in base al *first-sale* si ricorda quello per una primaria azienda di moda italiana⁸.

Di seguito illustriamo un esempio pratico.

³ Nel 2003, l'Autorità doganale Usa, *U.S. Customs Service*, è stata trasferita dal Ministero del Tesoro, *Department of Treasury*, al neonato Ministero per la Patria Sicurezza, *Department of Homeland Security*, cambiando nome in *Bureau of Customs and Border Protection*.

⁴ Il valore di eventuale materie prime e/o semilavorati, nonché del *design* (i cosiddetti *assist*), eventualmente forniti da ITCO ai TERCO, sarebbe comunque soggetto a dazio.

⁵ *E.C. McAfee*, 842 F2d 314.

⁶ *Nissho-Iwai American Corp.*, 982 F2d 505, *rev'g* 786 F Supp 1002.

⁷ *Synergy Sport Int'l*, 17 CIT 18 (1993).

⁸ *Ruling No. 545967* (7 luglio 1995). I testi dei *ruling* sono disponibili su *Internet* all'indirizzo <http://rulings.cbp.gov>.

² 19 U.S.C. *Section* 1401a (b).

Ipotizziamo un dazio doganale pari al 20% del valore in dogana della merce. Il prezzo di cessione, da TERCO a ITCO (*first sale*), è pari a \$100. Il successivo prezzo di cessione, da ITCO a USCO (*second sale*), è pari a \$130. Il dazio doganale Usa, calcolato sul prezzo in fattura da

ITCO a USCO (*second sale*) sarebbe pari a \$26 (20% x \$130). Il dazio calcolato in base al *first sale* – il prezzo da TERCO ad ITCO – sarebbe pari a \$20 (20% x \$100). La valorizzazione al *first sale* comporta quindi un risparmio di dazi pari a \$6 (\$26-\$20).

TERCO >>>> ITCO {*first sale* \$100}

ITCO >>>> USCO {*second sale* \$130}

Un fattore fondamentale da tenere presente è che l'**onere della prova** è a carico della società importatrice. In altri termini, le autorità doganali Usa partono dal presupposto che il valore in dogana è il "valore di transazione", vale a dire il prezzo evidenziato in fattura da ITCO. Spetterà quindi a USCO dimostrare la presenza dei requisiti necessari ad applicare il dazio in base al *first sale*. Si ricorda che nella prassi le autorità doganali Usa sono estremamente rigide e rigorose nel verificare la sussistenza delle **prove documentali** in merito alla sussistenza di questi requisiti, riassunti schematicamente qui di seguito.

4.1. Effettività dell'acquisto (*bona fide sale*)

Innanzitutto va dimostrato che vi è un effettivo acquisto tra le parti e che l'operazione non sia invece un mero *escamotage*. A supporto dell'effettività della transazione è generalmente opportuno stipulare un **contratto scritto** tra TERCO e ITCO individuando con cura le modalità e i tempi del passaggio di proprietà della merce da TERCO a ITCO e la conseguente assunzione dei rischi d'impresa da parte di quest'ultima.

4.2. Il prezzo di libera concorrenza

La seconda condizione necessaria per l'applicazione della *first sale rule* si basa sulla presenza di un prezzo di libera concorrenza praticato da TERCO a ITCO. Quando le controparti sono **indipendenti** (ad esempio, perché svincolate da legami di controllo azionario, di parentela o comunanza di amministratori) si presume la presenza di un prezzo di libera concorrenza.

Tuttavia, anche nel caso in cui i terzisti e ITCO non siano indipendenti tra loro, è possibile dimostrare che il prezzo pattuito è di libera concorrenza e che la sua determinazione non è influenzata dai legami in essere tra le controparti.

4.3. Destinazione all'esportazione sul mercato Usa

L'ultima condizione si basa sulla circostanza che la merce – al momento dell'acquisto da TERCO – sia già chiaramente **destinata all'esportazione** sul mercato Usa. Al fine di assicurare il soddisfacimento di tale condizione, soprattutto in caso di verifica, è necessario mettere in atto determinate procedure che garantiscano la chiara identificazione della merce di destinazione Usa ad ogni stadio del ciclo produttivo: dalla registrazione dell'ordinativo di acquisto a quello della spedizione del capo.

4.4. Recenti orientamenti amministrativi e la proposta di revoca del *first sale*

Nel corso degli ultimi anni, anche a seguito di un'esponentiale crescita delle importazioni di prodotti negli Usa, in particolare dalla Cina, l'autorità doganale Usa ha ulteriormente e significativamente irrigidito la **verifica della sussistenza dei requisiti** necessari all'accettazione della valutazione in base al *first sale*⁹. Ciò è confermato anche da recenti *ruling* esprimenti il diniego dell'utilizzo del *first-sale* in determinati casi sottoposti dalle aziende importatrici, sia per insufficienza di prove documentali sia per la possibilità (anche remota) che i beni non siano destinati all'esportazione sul mercato Usa (cosiddetta *contingency of diversion*).

Tale orientamento ostile è culminato all'inizio del 2008 con l'emanazione di una vera e propria proposta di revoca di questa tecnica di valuta-

⁹ Si vedano, ad esempio le seguenti risoluzioni: *Ruling No. 547635* (November 7, 2001), *No. 547116* (March 22, 2001), *No. 545595* (April 26, 1995), *No. 954720* (February 6, 1995), e *No. 545561* (October 14, 1994). Sull'argomento si veda M. Neville Jr., *The "first-sale-for-export" customs valuation rule-the second time around*, *Journal of International Taxation*, agosto 2005.

zione¹⁰. Un intervento legislativo ha in seguito sospeso la proposta di revoca sino al 2011¹¹. Nel frattempo la *U.S. International Trade Commission* ha predisposto un apposito studio *Use of the "First Sale Rule" for Customs Valuation of U.S. Imports* che è stato pubblicato a fine 2009¹². Tale studio ha rilevato che, dei circa 1,6 trilioni di dollari d'importazioni annue negli Usa, circa il 2,4% degli importatori si è avvalso della tecnica del *first sale*. Appare quindi evidente che tale approccio valutativo costituisca ancora un fenomeno di portata relativamente limitata e la sua eventuale revoca non rappresenta al momento una priorità governativa. Detto ciò, è fondamentale per gli operatori che attualmente beneficiano della tecnica di importazione *first sale*, e per quelli che hanno interesse ad implementarla in futuro, di monitorare attentamente l'evoluzione della normativa, della giurisprudenza e della prassi amministrativa di riferimento.

5. Coordinamento con la normativa sui prezzi di trasferimento

Nell'ambito delle tradizionali operazioni *intercompany*, i dazi doganali Usa crescono in diretta proporzione al prezzo di trasferimento della merce applicato dalla società italiana alla società controllata americana importatrice. Le imposte sul reddito Usa, a cui è soggetta la società controllata americana, sono invece tipicamente inversamente proporzionali all'entità del prezzo di trasferimento *intercompany*.

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* previsto dall'OCSE o l'analogo *comparable profits method* previsto dalla normativa statunitense¹³, 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**

della merce¹⁴. Ciò può avvenire, ad esempio, a seguito di una rettifica sui prezzi di trasferimento operata volontariamente dal contribuente o, in sede di verifica, da parte dell'*Internal Revenue Service*.

Ad esempio, se la politica dei prezzi di trasferimento prevede che i prezzi di acquisto della società controllata Usa debbano essere tali da garantire alla stessa un margine operativo pari al 3% del proprio fatturato, solo dopo la chiusura dell'esercizio nel corso del quale la merce è stata importata negli Usa sarà possibile, a consuntivo, verificare con accuratezza costi e ricavi complessivi ed eventualmente rettificare il prezzo di trasferimento *intercompany*. 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 a suo tempo, al momento dell'importazione della merce. Tale procedura prevede tuttavia tempi tipicamente piuttosto stretti e in diversi casi non risulta quindi esperibile¹⁵. Qualora la rettifica dovesse comportare invece un **aumento del prezzo di trasferimento intercompany**, la normativa fiscale Usa nega generalmente la deducibilità del maggior costo qualora lo stesso ecceda il valore dichiarato ai fini doganali¹⁶. Sorgerebbe tipicamente anche in questo caso la necessità di attivare una procedura di rettifica della dichiarazione doganale con i connessi ostacoli di natura temporale innanzi evidenziati.

Nell'ambito delle operazioni intragruppo, la tecnica di valorizzazione della merce in dogana in base al *first sale* contribuisce ad eliminare le complicazioni di cui sopra connesse ad un'even-

¹⁰ Il comunicato è stato emanato il 24 gennaio 2008. *73 Fed. Reg. 4254 (January 24, 2008)*.

¹¹ *Food, Conservation, and Energy Act of 2008, P.L. 110-234 ("Farm Bill")*.

¹² "Use of the 'First Sale Rule' for Customs Valuation of U.S. Imports," *USITC Publication 4121* (Dicembre 2009), www.usitc.gov/publications/332/pub4121.pdf.

¹³ Il *Comparable Profits Method* è disciplinato dalle *Treasury Regulations* relative alla *Section 482* dell'*Internal Revenue Code* e, più segnatamente, dalle *Treasury Regulations Section 1.482-5*.

¹⁴ In merito all'evolversi dell'utilizzo dei metodi reddituali per la determinazione dei prezzi di trasferimento *intercompany* in ambito internazionale si veda il rapporto OCSE del 22 luglio 2010 *Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I-III of the Transfer Pricing Guidelines*.

¹⁵ Come regola generale, la dichiarazione dei redditi, ed il valore dei componenti positivi e negativi di reddito di riferimento, è soggetta a rettifiche da parte del contribuente e dell'*Internal Revenue Service* sino a 3 anni dalla data di presentazione. Come regola generale, i dazi risultano definitivi (tramite la procedura di *liquidation*) entro un anno dallo sdoganamento ed eventuali ricorsi devono essere presentati entro 90 giorni dalla data in cui il dazio è divenuto definitivo.

¹⁶ Si veda a proposito la *Section 1059A* dell'*Internal Revenue Code*. L'*Internal Revenue Service* ha peraltro stabilito che tale norma non è applicata in determinate ipotesi. Si veda ad esempio il *Private Letter Ruling 9515011* (10 gennaio 1995) e il *Private Letter Ruling 543048* (27 ottobre 1995).

tuale rettifica dei prezzi di trasferimento *intercompany* successiva allo sdoganamento della merce. Tornando all'esempio precedentemente illustrato in merito alla valorizzazione in base al *first sale*, quando il valore in dogana è dato dal prezzo applicato da TERCO a ITCO (*first sale*), il successivo prezzo di cessione, da ITCO a USCO (*second sale*), è **irrelevante ai fini doganali**. Una rettifica del prezzo di trasferimento *intercompany* da ITCO a USCO (*second sale*), in aumento o in diminuzione, successiva allo sdoganamento della merce, non comporta quindi l'esigenza di rettificare la dichiarazione doganale.

6. Conclusioni

Le esportazioni hanno costituito nell'ultimo ventennio un forte volano per l'economia del nostro

Paese e gli Stati Uniti d'America continuano a rappresentare un primario mercato di sbocco per i prodotti delle aziende italiane. Componente essenziale della competitività dei prodotti italiani negli Usa rispetto a quelli della concorrenza estera è il fattore prezzo il quale, a sua volta, è spesso fortemente influenzato dai dazi di importazione scontati alla dogana Usa.

La riduzione dei dazi doganali Usa rappresenta quindi non solo un mezzo per accrescere la **competitività delle aziende Italiane** nella maggiore economia mondiale ma anche uno strumento per incrementare i **profitti derivanti dalle esportazioni** oltreoceano dei loro prodotti.

Un'attenta pianificazione doganale, accompagnata da una valida politica di prezzi di trasferimento *intercompany*, rappresenta quindi un fattore strategico per le imprese italiane che operano o che intendono operare negli Usa.