



Aspetti fiscali Adeguamento a Brexit e possibili cautele da adottare

**Dott. Carlo Musante
Associate Partner**

Livorno (LI), 28 gennaio 2021

Quick insights

- Il Regno Unito («UK») ha esercitato il proprio diritto di recesso dall'Unione europea (c.d. “Brexit”) con effetto dalle ore 23:00 inglese del 31.1.2020, corrispondenti alle ore 0:00 dell'1.2.2020 nell'ora dell'Europa Centrale.
- Da tale momento, UK ha assunto ai fini fiscali la qualifica di **Stato extracomunitario**, anche se è stato previsto un periodo transitorio che ha avuto termine il 31.12.2020.
- Il 24.12.2020 l'Unione europea ed UK hanno poi stipulato un Accordo commerciale e di cooperazione (***EU-UK Trade and Cooperation Agreement***), che regola alcune materie, in particolare gli scambi di beni, i dazi, la trasparenza fiscale e la mobilità delle persone, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 31.12.2020.



Impatti Fiscali – IVA

- A decorrere dall'1.1.2021, il diritto dell'Unione europea ha cessato di avere applicazione nei rapporti con UK, ivi inclusa la Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.
- Il fatto che UK sia divenuto, a tutti gli effetti, un **“Paese terzo”** comporta, tra l'altro, che abbiano assunto nuovamente rilevanza le barriere doganali nei rapporti con tale Paese ai fini degli scambi commerciali.
- Analoghe considerazioni possono farsi per le prestazioni di servizi, in particolare per quelle che, in base alle regole che determinano il luogo di effettuazione dell'operazione, sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in UK, poiché non potranno più applicarsi le regole UE.



Impatti Fiscali – IVA - Cessioni di beni

Cedente	Cessionario	Ante Brexit	Post Brexit
<i>Soggetto passivo in Italia</i>	<i>Soggetto passivo in UK</i>	cessione intracomunitaria di beni, non imponibile IVA in Italia ex art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93	cessione all'esportazione, non imponibile ai fini IVA ex art. 8 co. 1 lett. a) o b) del DPR 633/72 a seconda di chi effettua il trasporto (cedente IT o cessionario UK)
<i>Soggetto passivo in Italia</i>	<i>Privato in UK</i>	vendita "a distanza" nel territorio dell'UE (Iva in Italia)	cessione all'esportazione, non imponibile ai fini IVA ex art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72
<i>Soggetto passivo in UK</i>	<i>Soggetto passivo in Italia</i>	acquisto intracomunitario di beni ex art. 38 co. 1 del DL 331/93 (<i>reverse charge</i>)	importazione di beni ex art. 67 co. 1 del DPR 633/72
<i>Soggetto passivo in UK</i>	<i>Privato in Italia</i>	vendita "a distanza" nel territorio dell'UE (Iva in UK)	importazione di beni ex art. 67 co. 1 del DPR 633/72



Impatti Fiscali – IVA - Movimentazioni di beni

- La presenza delle barriere doganali tra Italia e UK incide anche sul regime IVA (e doganale) applicabile alle movimentazioni di beni tra i due Stati che non comportano il trasferimento della proprietà, cioè:
 - *il trasferimento di beni propri per finalità rientranti nell'esercizio d'impresa (call-off / consignment stock);*
 - *il trasferimento di beni propri per operazioni di perfezionamento;*
 - *il trasferimento di beni da installare e cedere.*
- **Non sarà più possibile applicare le norme previste per i trasferimenti intracomunitari di beni** e dovrà farsi riferimento alle norme IVA previste per le cessioni all'esportazione, ove applicabili, oltre che alle disposizioni doganali in materia di esportazione di beni.



Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi generiche

- Pur essendo UK divenuto un «Paese terzo», ai fini IVA, dall'1.1.2021, **restano fermi i criteri di territorialità dell'imposta per le prestazioni di servizi “generiche”**, sia nel caso in cui siano rese a soggetti passivi d'imposta sia nel caso in cui siano rese a “privati”:
 - le prestazioni di servizi “generiche” rese a committenti soggetti passivi d'imposta sono territorialmente rilevanti in Italia se è ivi stabilito il committente stesso (art. 7-ter co. 1 lett. a) del DPR 633/72); e
 - le prestazioni di servizi “generiche” rese a committenti non soggetti passivi d'imposta sono territorialmente rilevanti in Italia se è ivi stabilito il prestatore (art. 7-ter co. 1 lett. b) del DPR 633/72).



Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2B

Prestazione	Territorialità	Impatti Brexit
<i>Servizi relativi a beni immobili</i>	Luogo di ubicazione dell'immobile	Immutato
<i>Trasporti passeggeri</i>	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	Immutato
<i>Ristorazione e catering</i>	Luogo di materiale esecuzione	Immutato
<i>Ristorazione e catering a bordo di aereo, nave o treno</i>	Luogo di partenza del trasporto	Immutato, fatta eccezione per i servizi di trasporto passeggeri effettuati in parte in UK
<i>Locazione a breve termine di mezzi di trasporto</i>	Luogo di messa a disposizione del bene e di utilizzo dello stesso	Immutato, salvo che il bene sia consegnato e/o utilizzato nel territorio di UK
<i>Accesso a manifestazioni culturali, artistiche, ecc.</i>	Luogo di svolgimento della manifestazione	Immutato



Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2C (1)

Prestazione	Territorialità	Impatti Brexit
<i>Servizi relativi a beni immobili</i>	Luogo di ubicazione dell'immobile	Immutato
<i>Trasporti passeggeri</i>	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	Immutato
<i>Trasporti intra-UE di beni</i>	Luogo di partenza del trasporto	Non più applicabile per i trasporti con UK
<i>Trasporti interni ed extra-UE di beni</i>	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	Immutato
<i>Ristorazione e catering</i>	Luogo di materiale esecuzione	Immutato
<i>Ristorazione e catering a bordo di aereo, nave o treno</i>	Luogo di partenza del trasporto	Immutato, fatta eccezione per i servizi di trasporto passeggeri effettuati in parte in UK



Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2C (2)

Prestazione	Territorialità	Impatti Brexit
<i>Locazione a breve termine di mezzi di trasporto</i>	Luogo di messa a disposizione del bene e di utilizzo dello stesso	Immutato, salvo che il bene sia consegnato e/o utilizzato nel territorio di UK
<i>Locazione a lungo termine di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto</i>	Domicilio del committente e luogo di utilizzo del bene	Immutato, salvo che il bene sia utilizzato nel territorio di UK
<i>Locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto</i>	Luogo di stabilimento del prestatore e luogo di messa a disposizione del bene e di utilizzo dello stesso	Immutato, salvo che il bene sia consegnato e/o utilizzato nel territorio di UK
<i>Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, ecc.</i>	Luogo di svolgimento dell'attività	Immutato
<i>Accesso a manifestazioni culturali, artistiche, ecc.</i>	Luogo di svolgimento della manifestazione	Immutato
<i>Prestazioni di intermediazione (in nome e per conto del cliente)</i>	Luogo di rilevanza territoriale dell'operazione intermediata	Immutato



Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2C (3)

Prestazione	Territorialità	Impatti Brexit
<i>Lavorazioni e perizie su beni mobili materiali</i>	Luogo di materiale esecuzione dell'operazione	Immutato
<i>Telecomunicazioni, teleradiodiffusioni e commercio elettronico</i>	Luogo di stabilimento del committente	Immutato, salvo il venir meno della possibilità di avvalersi del meccanismo del MOSS per assolvere l'IVA nello Stato di destinazione del servizio
<i>Cessioni di diritti d'autore, diritti su invenzioni industriali, marchi e simili</i>	Luogo di stabilimento del prestatore	Per le prestazioni rese da un soggetto passivo italiano a un “privato” in UK, l'operazione era territorialmente rilevante in Italia sino al 31.12.2020 (dall'1.1.2021 è fuori campo IVA in Italia)
<i>Prestazioni pubblicitarie</i>		
<i>Consulenza e assistenza tecnica o legale</i>		
<i>Operazioni finanziarie, bancarie e assicurative</i>		



Impatti Fiscali – IVA - obblighi documentali e comunicativi

- **non è più necessaria l'iscrizione al VIES** per le operazioni con controparte UK, mentre per espletare le formalità doganali è necessario acquisire il codice EORI e in alcuni casi (es. Incoterm DDP) la partita IVA UK;
- per le prestazioni di servizi “generiche”, la prova dello status di soggetto passivo IVA del committente UK dovrà quindi essere fornita con mezzi diversi;
- la prova dell’invio dei beni in UK, per l’applicazione del regime di non imponibilità, è data dalla documentazione doganale;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi B2B **non dovranno più essere riportate negli elenchi riepilogativi «INTRASTAT» e si comunicheranno con «ESTEROMETRO» i servizi.**
- Dicitura da inserire in fattura passa da «**inversione contabile**» a «**non soggetta**»
- Emissione di **autofattura** ex art. 17 c. 2 anziché **integrazione** della fattura.



Impatti Fiscali – IVA - procedura di registrazione in Italia

- I soggetti passivi stabiliti in UK possono operare in Italia e ottenere il rimborso dell'IVA assolta nell'esercizio dell'attività economica mediante la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72;
- Non è certo il perdurare dell'applicabilità dell'istituto dell'identificazione diretta per i soggetti passivi non residenti ex art. 35-ter del DPR 633/72 nonostante la firma dell' «accordo di principio» siglato il 24.12.2020 ne contenga intrinsecamente i principi;
- Tale approccio prudentiale è stato tenuto dall'Agenzia delle Entrate nella FAQ pubblicata il 31.12.2020, riservandosi di fornire chiarimenti in merito alla possibilità di avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta ai fini IVA quando sarà completata *“la collazione e l'analisi degli elementi di dettaglio degli accordi da ultimo raggiunti”* tra l'Unione Europea e UK.



L'art. 51 par. 2 dell'Accordo di Recesso UE-Regno Unito stabilisce un **generale principio di continuità di validità della normativa IVA comunitaria**:

«La direttiva 2006/112/CE si applica per ancora cinque anni dopo la fine del periodo di transizione ai diritti e agli obblighi del soggetto passivo in relazione a operazioni che presentino un elemento transfrontaliero tra il Regno Unito e uno Stato membro effettuate prima della fine del periodo di transizione e per quanto riguarda le operazioni di cui al paragrafo 1.»



Impatti Fiscali – IVA – operazioni a cavallo d'anno

- Espressamente disciplinate dall'art. 51 par. 1 dell'Accordo di Recesso
- Mantengono natura intra-comunitaria e conseguentemente continuano a qualificarsi:
 - ✓ cessioni intra-UE dall'Italia, acquisti intra-UE in UK (e viceversa)
 - ✓ rilevano ai fini della compilazione dei modelli INTRA nel 2021.

In ogni caso: formalità doganali in UK e documentazione idonea a dimostrare l'inizio del trasporto nel 2020 al fine di dimostrare la natura comunitaria dell'operazione.

- Beni spediti/trasportati prima del 31.12 e arrivati in UK/ITA dopo tale data
- Beni in *consignment stock* prima del 31.12.20 e non prelevati/venduti a tale data
- Acconti fatturati ex art. 41 DL 331/1993 nel 2020, saldo fatturato nel 2021 ex art. 8
- Fatture anticipate emesse prima del 31.12.20 e merce spedita dopo tale data
- Note di credito/debito relative ad operazioni fatturate prima del 31.12.20 come cessioni intra-UE non imponibili ex art. 41 DL 331/1993



Impatti Fiscali – IVA – Irlanda del Nord

L'Accordo di recesso garantisce una **continuità territoriale unionale** all'Irlanda del Nord:

- resta soggetto alla normativa UE per le cessioni di beni;
- è considerato Paese terzo per le prestazioni di servizi.

Per i soggetti passivi che effettuano in/verso l'Irlanda del Nord cessioni di beni o acquisti intracomunitari di beni (anche da parte di enti non soggetti passivi) è richiesta l'identificazione IVA, in conformità alla normativa IVA, con il codice "XI", diverso da quello del Regno Unito (che inizia con "GB").

(Direttiva UE 20.11.2020 n. 1756)



Impatti Fiscali – Imposte sui redditi

- Nei rapporti con UK, il diritto UE è stato applicato solo fino al termine del periodo transitorio anche ai fini delle imposte sui redditi (che, a differenza dell'IVA, non sono armonizzate). Eccezione: art. 100, § 1 dell'Accordo, che fa salva l'applicazione della direttiva 2010/24/UE sulla riscossione dei crediti tributari per ulteriori 5 anni dopo la fine del periodo di transizione.
- Tre casistiche:
 - norme interne che attuano direttive UE e che menzionano i rapporti con Stati membri UE → **cessano di trovare applicazione**;
 - norme interne resesi necessarie per tutelare le libertà fondamentali che menzionano i rapporti con Stati membri UE → **cessano di trovare applicazione**;
 - norme interne che regolano i rapporti con Stati “white list” e che consentono un adeguato scambio di informazioni → **continuano ad esplicare efficacia**, dato che UK fa parte di tale lista (ad es. RW e esenzione ritenute 26% Grandi Emissenti).



Impatti Fiscali – Imposte sui redditi - norme di recepimento delle direttive

Direttiva UE	Norma interna di recepimento	Impatti
2009/133/CE	Artt. 178 ss. del TUIR	Viene meno il regime delle operazioni straordinarie intracomunitarie , che a certe condizioni accorda un regime di neutralità
2011/96/UE	Art. 27-bis del DPR 600/73	Viene meno l'esenzione da ritenuta sui dividendi pagati alle società del gruppo in UK
2003/49/UE	Art. 26-quater del DPR 600/73	Viene meno l'esenzione da ritenuta sulle royalties e sugli interessi pagati alle società del gruppo in UK
2011/16/UE	DLgs. 4.3.2014 n. 29, DLgs. 15.3.2017 n. 32, DM 23.2.2017, DLgs. 18.5.2018 n. 60, DLgs. 30.7.2020 n. 100	Vengono meno molte delle procedure di scambio automatico finalizzate al contrasto all'evasione e alle frodi, previste solo in ambito UE , ma restano in vigore gli scambi dei dati finanziari dei non residenti e dei CbCR

Impatti Fiscali – Imposte sui redditi – norme a tutela del rispetto delle libertà fondamentali

Vengono meno numerose disposizioni, di cui si riporta le più significative:

- **Dividendi e plusvalenze:** Nei rapporti con UK viene meno l'art. 47-bis del TUIR, che per presunzione assoluta non considerano mai privilegiati, ai fini della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze, i regimi accordati da Stati UE
- **Consolidato fiscale:** Vengono meno i) la possibilità di optare per il consolidato fiscale tra società “sorelle”, se la controllante è residente in UK (art. 117 co. 2-bis del TUIR); ii) la possibilità di consolidare le stabili organizzazioni italiane di società con sede in UK (art. 120 co. 1-bis del TUIR)
- **Trasferimento della sede all'estero:** non è più possibile optare per la rateizzazione dell'imposta “in uscita” (exit tax), ex art. 166 co. 9 del TUIR, se il trasferimento della sede dell'impresa avviene verso UK. Analoga preclusione è prevista per le operazioni assimilate al trasferimento “diretto”
- **Redditi di natura finanziaria:** la più rilevante è senza dubbio è il venir meno della ritenuta ridotta (1,20%) sui dividendi corrisposti a società di capitali ed enti commerciali residenti in UK

Applicazione delle disposizioni contenute nel Trattato Contro le Doppie Imposizioni (DTT) ITA-UK



Dott. Carlo Musante
Pirola Pennuto Zei & Associati
Viale Don Giovanni Minzoni 1
50129 Firenze
Tel. +39 055 53268.11
E-mail: carlo.musante@studiopirola.com

<https://www.pirolapennutozei.it/>

