

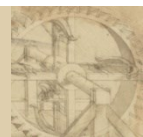


**Aspetti fiscali
Adeguamento a Brexit e possibili cautele
da adottare**

Dott. Carlo Musante
Associate Partner

Firenze (FI), 27 aprile 2022

- Il Regno Unito («UK») ha esercitato il proprio diritto di recesso dall'Unione europea (c.d. "Brexit") con effetto dalle ore 23:00 inglesi 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.



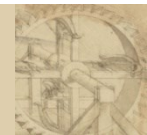
Impatti Fiscali – IVA

- 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.

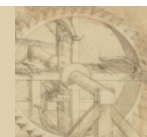


Impatti Fiscali – IVA - Cessioni di beni

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



- 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.



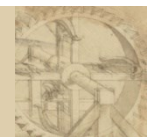
Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi generiche

- 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).



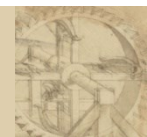
Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2B

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



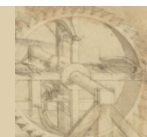
Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2C (1)

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



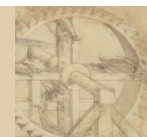
Impatti Fiscali – IVA - Prestazioni di servizi non generiche B2C (2)

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>		



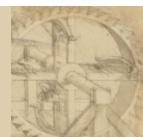
Impatti Fiscali – IVA - obblighi documentali e comunicativi

- **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.



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 - Rimborso

- Per i soggetti residenti nel Regno Unito per i quali, dal 1° gennaio 2021, non è più possibile seguire la procedura di rimborso prevista dall'art. 38-bis2 del Decreto IVA.
- L'art. 38-ter per il rimborso dell'IVA, il quale richiede una condizione di reciprocità, si applica in virtù dall'Accordo di recesso.
- In data 31 dicembre 2020 l'HMRC del Regno Unito ha reso nota la procedura di rimborso dell'IVA assolta in tale Paese da parte di soggetti non residenti (VAT Notice 723A): modalità conformi a quanto previsto nella tredicesima Direttiva e dalla normativa nazionale italiana recata dal predetto art. 38-ter



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.
- Dubbi erano sorti sull'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 siglato il 24.12.2020 ne contenesse intrinsecamente i principi (AdE FAQ pubblicata il 31.12.2020).
- **Risoluzione n. 7/E del 1° febbraio 2021:** *«i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono accedere all'istituto dell'identificazione diretta al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale (...). Resta inteso che gli operatori del Regno Unito che già dispongono in Italia di un rappresentante fiscale IVA o di un identificativo IVA, nominato o rilasciato antecedentemente al 1° gennaio 2021, **possono continuare ad avvalersene per le operazioni interne**».*



- **Risposta n. 260 del 19 aprile 2021:** relativamente al caso di cessazione dell'identificazione diretta in Italia e contestuale nomina di un rappresentante fiscale, con la finalità di comprendere se lo *status* di esportatore abituale della società UK venga mantenuto senza soluzione di continuità o meno, l'Agenzia ha chiarito che se il soggetto passivo ha i requisiti per assumere lo status di esportatore abituale è *consentito «al rappresentante fiscale della Società di utilizzare il plafond IVA maturato in capo al numero identificativo IVA che è stato utilizzato ante Brexit della medesima società»*.
- **Risposta n. 509 del 26 luglio 2021:** l'operatore italiano ha diritto alla detrazione dell'imposta pagata sui beni che provengono dal Regno Unito, nel caso di un contratto di **consignment stock**, anche se non si verifica un passaggio di proprietà.



- **Risposta n. 756 del 3 novembre 2021:** in relazione ai rapporti della *branch* italiana nei confronti della casa madre UK appartenente ad un gruppo IVA, l'AdE ha affermato che l'art. 70 quinquies comma 4-quater (rilevanza IVA operazioni Casa Madre e/o SO quando uno dei due soggetti appartiene a un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro dell'UE mentre l'altro operatore è stabilito in Italia) – trova applicazione anche per le operazioni intervenute tra la *branch* italiana e la casa madre appartenente al Gruppo IVA in UK, anche a seguito di Brexit (sempre che il gruppo IVA in UK continui ad integrare la nozione di gruppo IVA di cui alla Direttiva IVA). Il **soggetto titolato a chiedere il rimborso** dell'eccedenza dell'IVA detraibile sarà, dunque, la **branch italiana istante**.

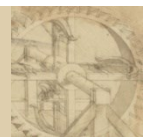


L'Accordo di recesso garantisce una **continuità territoriale unionale** all'Irlanda del Nord:

- 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)



- 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 rese 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 Emittenti).



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



Vengono meno numerose disposizioni fiscali, tra cui le più significative sono:

- **Dividendi e plusvalenze:** Nei rapporti con UK viene meno l'art. 47-*bis* del TUIR, che per presunzione assoluta non considera 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 il venir meno della ritenuta ridotta (1,20%) sui dividendi corrisposti a società di capitali ed enti commerciali residenti in UK



Dividendi da ITA a UK

Applicazione della ritenuta a titolo di imposta del 26% (senza riduzione all'1,2% in quanto UK è oggi Stato Terzo all'Unione Europea).

Fatta salva la minore aliquota da Convenzione Italia e Regno Unito del 15% (se la società beneficiaria ha almeno il 10% dei diritti di voto nella società che paga gli utili, ridotta al 5%) (art. 10, paragrafo 2 della Convenzione).

Interessi da ITA a UK

Applicazione di una ritenuta a titolo di imposta con aliquota al 26%.

In alternativa alla tassazione nazionale, è possibile applicare la disposizione della Convenzione Italia – Regno Unito, la quale prevede una ritenuta a titolo di imposta nella misura massima del 10% sugli interessi in uscita dall'Italia (art. 11 della Convenzione).

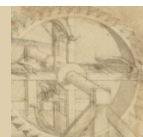
Royalties da ITA a UK

Applicazione di una ritenuta a titolo di imposta con aliquota al 30% sull'ammontare imponibile delle royalties.

La Convenzione Italia Regno Unito consente una riduzione del carico fiscale applicabile a questi flussi di reddito, portandolo nella misura massima dell'8% (articolo 12 della Convenzione).



- **Risposta n. 839 del 21 dicembre 2021:** pone il quesito sulla possibilità di continuare ad applicare nei confronti delle banche stabilite in UK la normativa ex art. 26, comma 5-bis, del d.P.R. n. 600/1973, dato che UK non fa più parte dell'UE. L'AdE ha **escluso l'applicazione per le banche stabilite in UK dell'esenzione dalla ritenuta sugli interessi** e sugli altri proventi derivanti da finanziamento a medio-lungo periodo corrisposti da imprese residenti nei confronti di banche stabilite in uno Stato membro dell'UE.



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/>

