

SPECIALE BREXIT 2021

A seguito del recesso del Regno Unito dall'Unione Europea ("Brexit"), dal 31/12/2020 il Regno Unito è diventato uno **stato extracomunitario** ai fini fiscali. Il 24/12/2020 è stato stipulato un Accordo commerciale e di cooperazione (EU-UK Trade and Cooperation Agreement), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'UE in data 31/12/2020.

Quindi, nei rapporti commerciali con il Regno Unito, a partire dal 1° gennaio 2021, devono essere osservate le regole previste per le operazioni con paesi Extra-UE:

- per quanto riguarda **le cessioni di beni**, non si tratta più di operazioni intracomunitarie e quindi non si applica più il regime di reverse charge (art. 41 D.L. n. 331/1993), con obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT, bensì gli adempimenti connessi alle **esportazioni** ed alle **importazioni** (con pagamento, in quest'ultimo caso, di dazi e IVA all'ingresso nell'Unione Europea). Inoltre, non è più possibile applicare le triangolazioni per le merci che passano nel Regno Unito;
- per quanto riguarda **le prestazioni di servizi**, nel caso di servizi resi si continua ad **emettere fattura ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972**; non si deve più integrare la fattura (reverse charge) per i servizi ricevuti, ma è necessario **emettere un'autofattura**.

DISCIPLINA IVA

Cessione di beni

La loro disciplina varia a seconda che le operazioni accadano fra soggetti passivi IVA o con privati:

Cedente	Cessionario	Conseguenze
Soggetto passivo in Italia	Soggetto passivo nel Regno Unito	L'operazione non è più una cessione intracomunitaria di beni, non imponibile ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93, ma esportazione non imponibile ai fini IVA: <ul style="list-style-type: none"> • ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72, qualora il trasporto e l'esportazione dei beni sia effettuato dal cedente italiano (o da terzi per suo conto) • ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. b) del DPR 633/72, qualora il trasporto e l'esportazione dei beni sia effettuato dal cessionario inglese (o da terzi per suo conto) entro 90 giorni dalla consegna degli stessi nel territorio nazionale
Soggetto passivo in Italia	"Privato" nel Regno Unito	L'operazione non è più vendita "a distanza" nel territorio dell'Unione europea, ma esportazione non imponibile ai fini IVA ai sensi dell' art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 , in quanto il trasporto e l'esportazione dei beni è effettuato dal cedente italiano (o da terzi per suo conto)
Soggetto passivo nel Regno Unito	Soggetto passivo in Italia	L'operazione non è più acquisto intracomunitario di beni ex art. 38 co. 1 del DL 331/93, soggetto ad IVA in Italia mediante inversione contabile, ma importazione di beni ai sensi dell'art. 67 co. 1 del DPR 633/72
Soggetto passivo nel Regno Unito	"Privato" in Italia	L'operazione non è più vendita "a distanza" nel territorio dell'Unione europea, ma importazione soggetta ad IVA in Italia , ai sensi dell'art. 67 del DPR 633/72

Movimentazione di beni

Dal 1° gennaio 2021 sono state reintrodotte le barriere doganali tra l'Unione Europea ed il Regno Unito ed è cambiato il trattamento IVA delle cessioni di beni tra Italia e Regno Unito.

La loro presenza incide anche sul regime applicabile alle movimentazioni di beni tra i due Stati che non comportano il trasferimento della proprietà, vale a dire:

- il trasferimento di beni propri per finalità rientranti nell'esercizio d'impresa;
- il trasferimento di beni propri per operazioni di perfezionamento (trasformazione, lavorazione, ecc.);
- il trasferimento di beni da installare e cedere.

Prestazioni di servizi "generiche"

I criteri di territorialità dell'IVA non cambiano:

- 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);
- 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).

Prestazioni di servizi "non generiche" tra soggetti passivi (B2B)

La loro disciplina varia come illustrato di seguito:

Natura della prestazione	Criterio di territorialità	Conseguenze
Servizi relativi a beni immobili	Luogo di ubicazione dell'immobile	Immutato
Trasporti passeggeri	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	Immutato
Ristorazione e catering	Luogo di materiale esecuzione	Immutato
Ristorazione e catering a bordo di aereo, nave o treno	Luogo di partenza del trasporto	Immutato, fatta eccezione per i servizi di trasporto passeggeri effettuati in parte nel Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio dell'UE)
Locazione a breve termine di mezzi di trasporto	Luogo di messa a disposizione del bene e di utilizzo dello stesso	Immutato, salvo che il bene sia consegnato e/o utilizzato nel territorio del Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio dell'UE)
Accesso a manifestazioni culturali, artistiche, ecc.	Luogo di svolgimento della manifestazione	Immutato

Prestazioni di servizi "non generiche" con privati (B2C)

La loro disciplina varia come illustrato di seguito:

Natura della prestazione	Criterio di territorialità	Conseguenze
Servizi relativi a beni immobili	Luogo di ubicazione dell'immobile	Immutato
Trasporti passeggeri		Immutato

Natura della prestazione	Criterio di territorialità	Conseguenze
	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	
Trasporti intra-UE di beni	Luogo di partenza del trasporto	Non più applicabile per i trasporti con il Regno Unito
Trasporti interni ed extra-UE di beni	Luogo di effettuazione del trasporto (in proporzione alla distanza percorsa nello Stato)	Immutato
Ristorazione e catering	Luogo di materiale esecuzione	Immutato
Ristorazione e catering a bordo di aereo, nave o treno	Luogo di partenza del trasporto	Immutato, fatta eccezione per i servizi di trasporto passeggeri effettuati in parte nel Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio dell'UE)
Locazione a breve termine di mezzi di trasporto	Luogo di messa a disposizione del bene e di utilizzo dello stesso	Immutato, salvo che il bene sia consegnato e/o utilizzato nel territorio del Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio UE)
Locazione a lungo termine di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto	Domicilio del committente e luogo di utilizzo del bene	Immutato, salvo che il bene sia utilizzato nel territorio del Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio UE)
Locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto	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 del Regno Unito (fino all'1/1/2021 territorio UE)
Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, ecc.	Luogo di svolgimento dell'attività	Immutato
Accesso a manifestazioni culturali, artistiche, ecc.	Luogo di svolgimento della manifestazione	Immutato
Prestazioni di intermediazione (in nome e per conto del cliente)	Luogo di rilevanza territoriale dell'operazione intermedia	Immutato
Lavorazioni e perizie su beni mobili materiali	Luogo di materiale esecuzione dell'operazione	Immutato
Telecomunicazioni, telerebroadcasting e commercio elettronico	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

Natura della prestazione	Criterio di territorialità	Conseguenze
Cessioni di diritti d'autore, diritti su invenzioni industriali, marchi e simili Prestazioni pubblicitarie Consulenza e assistenza tecnica o legale Operazioni finanziarie, bancarie e assicurative	Luogo di stabilimento del prestatore	Per le prestazioni rese da un soggetto passivo italiano a un "privato" nel Regno Unito, l'operazione è fuori campo IVA in Italia (fino al 31/12/2020 era territorialmente rilevante in Italia)

Documenti e comunicazioni

Non è più necessaria l'iscrizione al VIES per le operazioni con controparte inglese, mentre per espletare le formalità doganali è necessario acquisire il codice EORI.

Per le prestazioni di servizi "generiche", la prova dello status di soggetto passivo IVA del committente inglese dovrà essere fornita con mezzi diversi dalla verifica nel database VIES.

La prova dell'invio dei beni nel Regno Unito, 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.

Mutano alcune codifiche utilizzate nella presentazione del c.d. "esterometro".

Rappresentante fiscale in Italia

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono operare in Italia e ottenere il rimborso dell'IVA mediante la nomina di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate si è riservata di fornire chiarimenti in merito alla possibilità di avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta ai fini IVA, quando sarà completata "l'analisi degli elementi di dettaglio degli accordi da ultimo raggiunti" tra l'Unione europea e il Regno Unito.

Operazioni transfrontaliere in corso al 31/12/2020

Ai fini IVA, le operazioni a cavallo del periodo di transizione mantengono la originaria qualificazione: le regole intracomunitarie continueranno ad applicarsi per 5 anni per le transazioni avvenute prima del 31/12/2020.

Le cessioni di beni spediti nel 2020 e giunti a destinazione nel 2021 mantengono la natura di operazioni intra-UE se la spedizione o trasporto ha inizio prima e fine dopo il 31/12/2020.

Pertanto, le stesse si qualificheranno comunque come cessioni intra-UE e acquisti intra-UE.

Conseguentemente le operazioni rilevano ai fini della compilazione, nel 2021, degli elenchi riepilogativi INTRASTAT.

Tuttavia, sarà comunque richiesto la verifica presso la Dogana della destinazione dei beni, al fine di dimostrare la natura dell'operazione mediante documentazione che attesti l'inizio del trasporto o della spedizione nel 2020.

Inoltre, possono presentare l'istanza di rimborso di cui alla direttiva 2008/9/CE, sussistendone le condizioni, mediante portale elettronico entro il 31.3.2021:

- dei soggetti passivi IVA stabiliti in uno Stato membro della UE che hanno effettuato acquisti nel Regno Unito nel corso del 2020;

- dei soggetti passivi IVA stabiliti nel Regno Unito che hanno effettuato acquisti in uno Stato membro della UE nel corso del 2020.

Rapporti con l'Irlanda del Nord

L'Irlanda del Nord resta soggetto alla normativa UE per le cessioni di beni, mentre è considerato Paese terzo per le prestazioni di servizi.

Per quanto riguarda l'identificazione dei soggetti passivi nell'Irlanda del Nord, è stata emanata una apposita direttiva UE (n. 1756 del 20/11/2020). I soggetti IVA che effettuano nell'Irlanda del Nord cessioni di beni (comprese le cosiddette cessioni intracomunitarie) o acquisti intracomunitari di beni (anche da parte di enti non soggetti passivi) devono essere identificati, in conformità alla normativa IVA, con il codice "XI", diverso da quello del Regno Unito (che inizia con "GB").

DISCIPLINA DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Occorre distinguere tre casistiche diverse:

- norme interne che attuano direttive comunitarie e che menzionano i rapporti con Stati membri dell'Unione europea, che cessano applicarsi;
- norme interne rese necessarie per tutelare le libertà fondamentali (in particolar modo stabilimento e circolazione dei capitali) e che menzionano i rapporti con Stati membri dell'Unione europea, che cessano di applicarsi;
- norme interne che regolano i rapporti con Stati "white list" (o che consentono un adeguato scambio di informazioni), che continuano ad applicarsi, facendo il Regno Unito parte della suddetta lista.

Brexit - Imposizione sui redditi		
Disposizioni interne di matrice comunitaria che menzionano i rapporti con Stati dell'Unione europea	Norme di recepimento delle direttive	Cessano di trovare applicazione
	Norme a tutela del rispetto delle libertà fondamentali	
Disposizioni interne che fanno riferimento agli Stati compresi nella white list (o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni)		Continuano ad esplicare efficacia

Norme di recepimento delle direttive

Restano in vigore, nei rapporti con il Regno Unito, le procedure di scambio automatico:

- dei dati dei conti finanziari (conti correnti e di deposito, conti titoli, azioni, obbligazioni, ecc.) dei non residenti;
- dei country by country report.

Questi dati continueranno ad essere forniti dal Regno Unito all'Italia (e dall'Italia al Regno Unito) in virtù dell'adesione del Regno Unito alla Convenzione OCSE per la mutua assistenza ai fini fiscali (accordo sovranazionale a livello mondiale).

Potrebbero, inoltre, rimanere in vita anche le procedure di scambio automatico dei ruling internazionali e degli accordi sui prezzi di trasferimento (regolate in Italia dal DLgs. 32/2017) e dei dati delle operazioni internazionali "aggressive" (regolate in Italia dal DLgs. 100/2020), se le parti daranno attuazione all'Accordo commerciale e di cooperazione del 24/12/2020.

Le principali direttive in materia di imposizione sui redditi che vengono meno sono le seguenti:

Direttiva	Norma interna di recepimento	Conseguenze
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 del Regno Unito.
2003/49/UE	Art. 26-quater del DPR 600/73	Viene meno l'esenzione da ritenuta sulle <i>royalties</i> e sugli interessi pagati alle società del gruppo del Regno Unito.
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 intracomunitario (si veda, però, quanto sotto riportato).

Norme a tutela del rispetto delle libertà fondamentali

Vengono meno numerose disposizioni che regolano i rapporti con Stati dell'Unione europea. Occorrerà, tuttavia, chiarire se specifiche disposizioni, tra quelle che seguono, possano rimanere in vita per effetto di interpretazioni estensive delle clausole dell'Accordo commerciale e di cooperazione del 24/12/2020, che stabiliscono la non discriminazione per gli investimenti effettuati da ciascuna delle parti.

Oneri deducibili e detraibili

Vengono meno, in capo alle persone fisiche residenti in Italia:

- la deducibilità dal reddito complessivo dei contributi a fondi pensione istituiti nel Regno Unito (art. 10 co. 1 lett. e-bis) del TUIR);
- la detrazione d'imposta per i canoni di locazione degli studenti di Università con sede nel Regno Unito (art. 15 co. 1 lett. i-sexies) del TUIR).

Dividendi e plusvalenze

Viene meno la disposizione dell'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 dell'Unione europea.

Consolidato fiscale

Per effetto del recesso del Regno Unito dall'Unione europea vengono meno:

- la possibilità di optare per il consolidato fiscale tra società "sorelle", se la controllante è residente nel Regno Unito (art. 117 co. 2-bis del TUIR);
- la possibilità di consolidare le stabili organizzazioni italiane di società con sede nel Regno Unito (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), di cui all'art. 166 co. 9 del TUIR, se il trasferimento della sede dell'impresa avviene verso il Regno Unito. Analoga preclusione è prevista per le operazioni assimilate al trasferimento "diretto" (es. incorporazione, da parte di società con sede nel Regno Unito, di società italiane).

Redditi di natura finanziaria

Vengono meno le seguenti disposizioni:

Norma	Conseguenze
Art. 1 del DLgs. 239/96	Viene meno l'esenzione da ritenuta per gli interessi dei titoli emessi dai "grandi emittenti" con azioni quotate nei mercati del Regno Unito (l'esenzione è, però, salva se le azioni sono quotate in Italia o in un altro Stato membro dell'Unione europea).
Art. 26 co. 5-bis del DPR 600/73	Viene meno l'esenzione da ritenuta per gli interessi dei finanziamenti a lungo termine alle imprese erogati da banche stabilite nel Regno Unito (la norma dovrebbe, però, continuare ad applicarsi agli investitori istituzionali soggetti a vigilanza nel Regno Unito).
Art. 27 co. 3 del DPR 600/73	Viene meno la ritenuta ridotta dell'11% sui dividendi corrisposti a fondi pensione istituiti nel Regno Unito.
Art. 27 co. 3-ter del DPR 600/73	Viene meno la ritenuta ridotta dell'1,20% sui dividendi corrisposti a società di capitali ed enti commerciali residenti nel Regno Unito, se non rientranti nel regime "madre-figlia".

Altre novità

Inoltre, vengono meno:

- la possibilità di accedere al regime forfetario per i soggetti residenti nel Regno Unito che producono in Italia almeno il 75% del proprio reddito complessivo (art. 1 co. 57 lett. b) della L. 190/2014);
- la possibilità, per i residenti italiani titolari di immobili nel Regno Unito, di assolvere l'IVIE sul valore catastale (art. 19 co. 15 del DL 201/2011);
- l'esenzione dall'imposta italiana sulle successioni dei titoli di Stato emessi dal Regno Unito (art. 12 co. 1 lett. h) e i) del DLgs. 346/90).

Norme sui rapporti con stati "white list"

Continuano ad esplicitare efficacia nei rapporti con il Regno Unito le norme fiscali che fanno riferimento ai rapporti con Stati appartenenti alla white list, o che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, quali, per esempio:

- le diverse disposizioni che accordano ai residenti di Stati appartenenti alla white list l'esenzione dalle imposte italiane sulle plusvalenze su partecipazioni qualificate, sugli interessi delle obbligazioni dei "grandi emittenti", sui proventi degli OICR italiani, ecc.;
- le disposizioni che consentono ai residenti italiani di evitare l'adozione nel quadro RW dell'approccio "look through", se le partecipazioni rilevanti detenute sono localizzate nel Regno Unito;
- la possibilità di optare per l'imposizione sostitutiva del 7% per i residenti nel Regno Unito titolari di pensioni estere che trasferiscono la residenza in Italia;
- la possibilità, per le imprese, di dedurre le perdite su crediti verso clienti residenti nel Regno Unito assoggettati a procedure concorsuali equivalenti a quelle previste dal diritto italiano.

aggiornato al 5 febbraio 2021