BREXIT: ACCORDO SUGLI SCAMBI COMMERCIALI CON UE

Come è noto, dal 1° gennaio 2021 il Regno Unito non partecipa più né al mercato unico né all'unione doganale dell'UE (c.d. Brexit): dalla predetta data, pertanto, le merci che entrano nel territorio doganale dell'Unione dal Regno Unito, o che lasciano detto territorio doganale dirette verso il Regno Unito, sono soggette a formalità, verifiche e controlli doganali.
È opportuno precisare, al riguardo, che una regolamentazione particolare è prevista per le operazioni che interessano il territorio della Irlanda del Nord, il quale rimane parzialmente allineato alle norme dell'UE, in attuazione delle previsioni dell'Accordo di recesso e, in particolare, del Protocollo su Irlanda e Irlanda del Nord.

È, altresì, importante evidenziare che, al termine di intensi negoziati, il 24 dicembre 2020, è stato raggiunto un Accordo sugli scambi e la cooperazione tra l'Unione europea e il Regno Unito, che trova applicazione a titolo provvisorio dal 1° gennaio 2021. Importanti chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle Dogane, nella Circolare 49/2020 del 30 dicembre 2020, consultabile al seguente link: *www.adm.gov.it/portale/-/-466464-del-18-12-2020-circolare-n-49-procedure-di-esportazione-di-merci-da-uffici-doganali-nazionali-facilitazioni-e-indicazioni-operative-in-vista-d*

AZZERAMENTO DEI DAZI

In base al Trade and Cooperation Agreement, concordato tra Unione Europea ed il Regno Unito, è sancito il principio per il quale, nei reciproci scambi commerciali, sono vietati dazi doganali su tutte le merci originarie delle rispettive parti. Per l'applicazione del dazio zero alle merci alla frontiera inglese è necessario che le merci reciprocamente esportate rispettino tutte le regole di origine previste nell'Accordo.
In particolare:

- la merce esportata deve soddisfare i requisiti per ottenere l'origine UE secondo le regole meglio chiarite nel seguente link: *https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/it/content/guida-rapida-al-lavoro-con-le-norme-diorigine;*
- la merce esportata deve essere spedita direttamente in UK;
- l'esportatore deve fornire una valida attestazione di origine all'importatore UK. A tal fine l'Unione Europea richiede che l'esportatore unionale sia registrato nel sistema REX (per spedizioni di valore fino a 6.000 euro l'attestazione di origine può essere apposta direttamente in fattura).

Specularmente, per ottenere la non applicazione del dazio alle importazioni di merce con origine UK l'esportatore dovrà indicare un numero identificativo previsto dalle regole UK che secondo le indicazioni fornite da UK sarà un codice EORI.

Riguardo a questo ultimo passaggio, l'Agenzia delle Dogane specifica che in attesa dell'attivazione del nuovo Portale Unionale REX e dell'acquisizione di eventuali ulteriori elementi derivanti dall'Accordo in fase di ratifica, gli operatori che risultano ancora privi del codice REX, potranno rendere la dichiarazione di origine utilizzando un'autocertificazione dell'origine preferenziale e così fruire del dazio zero alla frontiera inglese. Il modello di dichiarazione di origine preferenziale UE è stato allegato alla circolare n. 49/2020 (*www.adm.gov.it/portale/-/-466464-del-18-12-2020-circolare-n-49-procedure-di-esportazione-di-merci-da-uffici-doganali-nazionali-facilitazionie-indicazioni-operative-in-vista-d*), in esso va riportato il codice EORI dell'impresa unitamente al proprio indirizzo completo da inserire nel campo "luogo e data", salvo l'aggiornamento del dato non appena ottenuto il codice di registrazione. La dichiarazione dell'origine potrà essere resa direttamente su fattura o su un qualunque altro documento commerciale che accompagna la merce.
Si tratta di una deroga di portata temporanea, che si è resa necessaria concedere alle imprese tenuto conto della reale difficoltà per queste ultime di organizzarsi in base alle nuove regole che sono state sottoscritte il 31 dicembre e che sono entrate in vigore già dal giorno successivo.

Dunque, per tutto il 2021 sarà sufficiente, per beneficiare dell'Accordo tra Unione europea e Regno Unito, che l'esportatore italiano presenti un'autocertificazione, anche in assenza di una preventiva dichiarazione del fornitore. Questa dichiarazione potrà essere emessa successivamente, non oltre il 1° gennaio 2022, e potrà avere valore anche per le operazioni già eseguite.
Nel caso in cui entro la data del 1° gennaio del prossimo anno, però, l'esportatore non sarà in possesso della dichiarazione del fornitore, dovrà darne informazione all'importatore UK, entro il 31 gennaio 2022.

Vi ricordiamo, inoltre, che sul sito dell'ADM è presente un'apposita sezione, "InfoBrexit", che raccoglie gli aggiornamenti, i materiali informativi e i link a documenti e altre istruzioni nazionali e unionali, per consentire alle imprese che hanno scambi commerciali con il Regno Unito di adeguarsi ai cambiamenti, nei settori della fiscalità e delle dogane, intervenuti dal 1° gennaio 2021. In tale contesto, particolare interesse rivestono le FAQ, costantemente aggiornate sulle principali tematiche connesse alla Brexit. (*www.adm.gov.it/portale/faq1*)

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Le prestazioni di servizi rese e ricevute tra operatori comunitari e operatori britannici non rientrano nella disciplina transitoria dell'accordo. Quindi le operazioni Iva derivate da prestazioni di servizi, effettuate a

partire dal 1° gennaio 2021, non rientrano nella disciplina Iva intracomunitaria e gli operatori identificati ai fini Iva in Italia applicano le regole di territorialità delle prestazioni stabilite dall'articolo 7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

OPERAZIONI A CAVALLO D'ANNO

Le norme unionali in materia di IVA (principalmente la Dir. 2006/112) non sono più applicabili nelle relazioni con il Regno Unito; tuttavia, l'art. 51, c. 2 dell'Accordo di recesso prevede che la Direttiva 2006/112 continui ad applicarsi per cinque anni successivamente al 31 dicembre 2020 alle operazioni che presentino un elemento transfrontaliero tra il Regno Unito e uno Stato membro effettuate prima della fine del periodo di transizione e alle spedizioni effettuate "a cavallo" del 31 dicembre 2020.

Movimentazioni transfrontaliere di beni presenti nel Regno Unito

In relazione alle operazioni che comportano movimentazioni transfrontaliere di beni presenti nel Regno Unito al 31 dicembre 2020 occorre, quindi, distinguere tra:

a. **beni spediti successivamente al 1° gennaio 2021**: si tratta di operazioni soggette alla normativa doganale a tutti gli effetti e alle quali non si applica la Direttiva IVA;
b. **beni spediti prima del 31 dicembre 2020 e arrivati in UE dopo il 1° gennaio 2021**: si tratta di operazioni relative a beni che, al momento della partenza erano beni unionali e che, in virtù dell'art. 51 dell'Accordo di recesso, sono trattate quali operazioni intraunionali, applicando, così, il regime previsto al momento della partenza dei beni. La merce deve comunque essere presentata in dogana e deve essere fornita la prova che la spedizione sia iniziata prima delle ore 11:00 del 31 dicembre 2020 (per inizio del trasporto si può intendere il momento in cui i beni sono stati affidati al vettore o allo spedizioniere). In assenza di tali prove le merci sono considerate merci non unionali, quindi soggette ai prelievi doganali (dazi e IVA in primis).
   Devono comunque essere effettuati gli adempimenti previsti dalla Direttiva IVA quali gli elenchi riepilogativi;
c. **beni che erano stati temporaneamente inviati nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 e che sono reintrodotti nell'UE successivamente senza essere stati sottoposti ad alcuna lavorazione o manipolazione**: si tratta ad esempio dei beni inviati per essere sottoposti a perizia o per essere temporaneamente utilizzati al fine della prestazione di servizi. In base all'art. 38, c. 5, lett. a) del D.L. n. 331/93, tali beni avrebbero potuto essere reintrodotti nel paese di partenza senza che il movimento costituisse acquisto intraunionale.
   Tale norma, non è più applicabile a partire dal 1° gennaio 2021, ma i beni possono ugualmente essere reintrodotti nello stato di partenza senza applicazione di IVA in base all'art. 143, paragrafo 1, lettera e) della Direttiva 112/2006 (che, come visto continua ad applicarsi per cinque anni alle operazioni

effettuate prima del recesso del Regno Unito) - disposizione implementata dall'art. 68, c. 1 lett. d) del D.P.R. n. 633/72 che disciplina i casi di importazioni non soggette ad imposta.

Di conseguenza, la reintroduzione di tali beni non è soggetta ad IVA se:

- sono reintrodotti nell'UE dallo stesso soggetto che li aveva originariamente spediti nel Regno Unito;
- si trovano nello stesso stato in cui erano stati spediti (quindi senza aver subito lavorazioni);
- si tratta di reimportazioni di beni che beneficiano di una franchigia doganale ai sensi dell'art. 203 del Codice doganale dell'Unione (Reg. 952/2013), ossia beni non unionali, inizialmente esportati in paesi terzi come beni unionali e reintrodotti nell'UE entro tre anni nello stato originario (il termine di tre anni può essere superato in circostanze particolari, ma il recesso non rientra tra tali circostanze).

Quindi gli operatori che hanno spedito merci nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 e intendono reintrodurli nel paese di partenza successivamente al recesso, possono considerare tali merci quali beni in reintroduzione in franchigia, senza il pagamento di IVA e dazi alle suddette condizioni.

Devono comunque essere espletate le formalità doganali e deve essere fornita la prova delle condizioni per beneficiare della franchigia. L'operatore dovrà fornire la prova della spedizione temporanea ante recesso, prova che può fornita con un documento di trasporto (es. CMR, polizza di carico, lettera di vettura aerea, ecc.) o con qualsiasi altro documento che attesti il momento in cui i beni sono stati trasportati nel Regno Unito.

Potrà essere richiesta anche la prova della ragione della spedizione (ad es. contratto di perizia, contratto relativo al servizio prestato per il quale il bene che ora si vuole reintrodurre era utilizzato, quale un contratto di locazione o altro). Potrà altresì essere richiesta prova della mancanza di lavorazioni o manipolazioni, ossia del fatto che i beni ritornano nello stesso stato nel quale erano stati originariamente spediti. In generale, le merci sono considerate reintrodotte nello stato originario se non hanno subito lavorazioni a parte quelle effettuate per modificarne unicamente la presentazione o necessarie per ripararle o per essere mantenute o riportate in buono stato di conservazione.

d. **beni che erano stati temporaneamente inviati nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 per subire operazioni di lavorazione (incluse le riparazioni) e reintrodotti in UE dopo il 1° gennaio 2021**: tali beni sono esclusi dalla possibilità di reintroduzione in franchigia in quanto non rientrano nello stato originario essendo stati oggetto di lavorazioni e sono soggetti alle normali procedure doganali. Sono casi che, a partire dal 1° gennaio 2021 potranno essere gestiti mediante il "perfezionamento passivo" che consente l'invio di beni in paesi non EU per lavorazioni e il loro rientro in esonero totale o parziale da dazi.

   Al momento dell'invio non è stata presentata alcuna dichiarazione doganale o adempiuta alcuna formalità relativa al perfezionamento passivo, dato che il Regno Unito era ancora parte della UE, tuttavia è auspicabile che venga riconosciuta la possibilità di effettuare la reimportazione senza

includere nella base imponibile doganale il valore del bene al momento dell'invio prima della lavorazione.

A questo fine l'operatore dovrà fornire le relative prove sia del momento dell'invio sia dello stato del bene inviato, della lavorazione subita e dei relativi valori.

IRLANDA DEL NORD

Gli operatori dovranno tenere presente che le norme unionali continuano invece ad applicarsi nelle relazioni transfrontaliere con l'Irlanda del Nord, per cui le operazioni sopra indicate di cessioni di beni continuano ad essere disciplinate dalla Direttiva IVA con esclusione della qualifica doganale dei movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e gli altri paesi dell'UE. L'Irlanda del Nord è considerata Paese terzo per le prestazioni di servizi.

La Commissione UE con la direttiva 20.11.2020 n. 175659 propone che i soggetti residenti nell'Irlanda del Nord abbiano:

- oltre al numero di partita IVA eventualmente attribuito dal Regno Unito;
- un numero di partita IVA valido ai fini delle transazioni unionali, con prefisso XI e codice ISA 3166-alfa.

NOMINA RAPPRESENTATE FISCALE/IDENTIFICAZIONE DIRETTA

Operatore economico UE A seguito dell'importazione in UK, per le successive operazioni interne verso un acquirente locale, l'operatore UE deve assumere una posizione fiscale per fatturare le singole transazioni con Iva inglese. Nella maggior parte dei casi è sufficiente l'assunzione di una partita Iva e non anche la costituzione di una stabile organizzazione.

Sul piano operativo potrebbero verificarsi una delle seguenti situazioni:

1. l'azienda UE agisce come importatore delle merci spedite in UK identificandosi ai fini Iva in UK e accollandosi le imposte e i dazi all'importazione da recuperare o differire in base alle nuove regole. Il luogo di fornitura dei beni diventerebbe UK il che determinerebbe anche l'aliquota Iva applicabile per la rivendita, stoccaggio o lavorazione prima della consegna al cliente finale;
2. l'azienda Ue sceglie di tenere scorte in UK (in deposito doganale o meno) ed evadere ordini sul territorio UK. Ciò richiederebbe nuovamente all'azienda Ue di registrarsi in UK con le stesse modalità di cui al punto precedente.

Per entrambe le alternative, è necessario che l'operatore Ue nomini un rappresentante fiscale o si identifichi direttamente in UK ottenendo così una partita Iva interna.

Dal 1° gennaio 2021 nulla cambia per l'identificazione ai fini Iva in UK.
Pertanto se un operatore possiede già un'identificazione o un rappresentante fiscale in UK potrà continuare a operare con la posizione aperta prima della predetta data.
Sul piano operativo, dunque, guardando l'intera operazione dall'importazione alla vendita al cliente finale l'impresa unionale dovrà per l'importazione acquisire un codice Eori Gb, successivamente per l'operazione interna dovrà, ai fini Iva, identificarsi o nominarsi un rappresentante fiscale in UK. Con il codice Eori potrà effettuare l'importazione e successivamente con l'identificativo provvederà a fatturare con Iva inglese la cessione interna.
Da questo punto di vista sarà particolarmente importante che il cedente analizzi prima il prodotto da commercializzare per verificare in anticipo l'aliquota Iva da applicare, in quanto in Uk esistono diverse aliquote ridotte e addirittura delle aliquote zero che derivano da misure adottate prima dell'adesione di Gb all'Ue.
Ovviamente tale situazione di divaricazione rispetto all'Unione europea infuturo potranno aumentare in relazione alla piena autonomia che scaturisce per UK dalla Brexit. Infine, per la liquidazione e versamento dell'imposta dovrà, predisporre un'apposita contabilità e dovrà presentare delle dichiarazioni periodiche trimestrali.

Operatore economico UK

La nomina di un rappresentante fiscale è obbligatoria anche per gli operatori economici inglesi i quali al momento sono identificati direttamente ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.
L'art.35-ter disciplina l'identificazione diretta nel territorio dello Stato da parte dei soggetti non residenti che effettuano in Italia cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti ad imposta. In particolare, il comma 5 del citato articolo 35-ter prevede che "possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992".
Differentemente da quanto previsto in caso di soggetti stabiliti in uno Stato membro, per i quali la possibilità di identificarsi direttamente ai fini IVA in altri Stati membri è attribuita automaticamente, per i soggetti residenti in Paesi terzi tale facoltà è subordinata alla verifica della sussistenza di accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito UE (cfr. risoluzioni 5 dicembre 2003, n. 220/E e 28 luglio 2020, n. 44/E).

Come chiarito nella FAQ pubblicata dall'Agenzia delle Entrate il 31 dicembre 2020: "Non appena sarà completata la collazione e l'analisi degli elementi di dettaglio degli accordi da ultimo raggiunti tra Unione Europea e Regno Unito, l'Agenzia delle entrate provvederà a fornire chiarimenti circa la sussistenza di un

accordo che disciplini la reciproca assistenza tra Unione Europea e Regno Unito in maniera analoga agli accordi vigenti in ambito UE, secondo quanto previsto dal citato comma 5 dell'articolo 35-ter.
Resta inteso che, nelle more, gli operatori del Regno Unito che sono identificati in Italia ai sensi della normativa citata possono valutare l'opportunità di:

- chiudere la partita IVA loro attribuita ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto IVA mediante presentazione del modello ANR/3 (barrando la casella 3 - CESSAZIONE ATTIVITÀ -, come da istruzioni allegate al modello, secondo cui detta casella "deve essere barrata dal soggetto non residente che non intende più assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA direttamente ovvero che abbia cessato l'esercizio di attività di impresa, arte o professione nello Stato estero di stabilimento per cessata attività");
- chiedere un nuovo numero di partita IVA, mediante presentazione del modello AA7/10 o AA9/12, per il tramite del proprio rappresentante fiscale italiano."

Con la risposta, di fatto, l'Agenzia soprassiede e non fornisce una soluzione né in senso positivo, né in senso negativo.
Si attendono pertanto ulteriori chiarimenti.

Vendite on line

Per il commercio elettronico verso consumatori finali dal 1° gennaio 2021, all'importazione rimarrà in vigore la franchigia doganale di 135 sterline e sarà eliminata la franchigia Iva per i beni di modesta entità che attualmente è pari a 15 sterline.
Entrambe saranno portate in dogana a 135 sterline. Al contrario, per le operazioni interne le regole prevedono la tassazione per ogni tipo di transazione.
L'operatore Ue, pertanto, che vuole effettuare vendite online verso consumatori finali, anche per operazioni di importi modesti, potrà importare i beni senza pagamento dell'imposta in dogana, ma dovrà assoggettare ad Iva la cessione domestica.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

I caso: fornitore italiano vende a soggetto UK che li rivende a un cessionario UE (anche Irlanda del Nord), incaricando il soggetto italiano di inviare le merci direttamente nel Paese UE.

Dal 1° gennaio 2021, la prima operazione, fra IT e UK (extra UE) prevede che entrambi gli operatori siano soggetti passivi identificati nel territorio dell'Unione.
Pertanto, il cedente Italiano emette fattura con Iva, poiché il cessionario non ha P. Iva comunitaria; per evitare ciò e che il cessionario UK debba assolvere l'Iva italiana, sarebbe preferibile che lo stesso assuma una posizione Iva nel territorio della UE (anche Irlanda del Nord), per poter continuare a qualificare l'operazione descritta come una triangolare unionale.

II caso: soggetto Italiano cede la merce al promotore UE che a sua volta cede i beni ad un soggetto UK e incarica il primo cedente IT ad inviare le merci direttamente in UK.

Dal 1° gennaio 2021, i beni che giungono in UK dovranno essere importati dal cessionario. Ipotizzando che il trasporto resti a cura dell'operatore UE e le merci vengono consegnate in Italia al soggetto UE il quale ne cura l'esportazione, il primo cedente IT effettuerà una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera b), D.P.R. n. 633/1972. La cessione dal soggetto UE a UK sarà anch'essa un'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 146 paragrafo 1 Direttiva Iva.

Cordiali saluti.

Roma, 24 gennaio 2021

Troianelli Consulting S.r.l.

IL PRESENTE ELABORATO, SEPPUR CURATO E VERIFICATO, NON PUO' COMPORTARE SPECIFICHE RESPONSABILITA' PER EVENTUALI ERRORI O INESATTEZZE E NON PUO' ESSERE CONSIDERATO COME UNA CONSULENZA SPECIFICA