

Possibili effetti della *Brexit* su identificazione diretta, rapporti B2C, MOSS e aliquote IVA

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

In un precedente intervento è stato affrontato lo scenario che ci si potrebbe aspettare nel caso che il Regno Unito decida effettivamente di uscire dall'Unione Europea, con riferimento ai rapporti, in materia di IVA, tra Italia e Regno Unito, in particolare nelle operazioni effettuate tra soggetti passivi, operazioni triangolari e rimborsi. Appare utile, ora, toccare altre tematiche che possono avere un notevole impatto sull'operatività dei soggetti passivi, esaminando preliminarmente se possa continuare a permanere la possibilità dell'identificazione diretta o diventa una regola la nomina di un rappresentante fiscale. Numerosi altri sono i campi da esplorare, quali il trattamento dei mezzi di trasporto, il regime dei minimi, nonché i rapporti che si realizzeranno in presenza di un cliente privato consumatore, soprattutto, con riferimento ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e commercio elettronico, per i quali è previsto l'utilizzo del mini sportello unico (MOSS).

1. Premessa

A seguito dell'esito negativo del referendum svoltosi nel Regno Unito sulla volontà popolare di continuare a far parte dell'Unione Europea, ancora oggi resta una grossa incognita quella che sarà la decisione finale del Governo, se attiverà o meno la procedura di uscita dall'Unione del Paese britannico. La realizzazione di tale evento, come si è già detto in un precedente lavoro su queste pagine, avrà certamente effetti importanti sulle modalità di assoggettamento ad IVA delle operazioni intercorrenti tra soggetti passivi italiani e soggetti stabiliti nel Regno Unito (di seguito anche solo "UK"). Nel presente studio, si prosegue (1) nell'esame degli effetti derivanti dal cambio di qualificazione di tale Paese da unionale ad extraunionale, concen-

trandosi su altre tematiche, anche esse di sicuro impatto.

Un primo tema da affrontare è se nei rapporti tra Italia ed UK continuerà a permanere la possibilità di identificarsi direttamente, senza dover necessariamente far ricorso alla nomina di un rappresentante fiscale. Una seconda questione da riprendere ed approfondire ulteriormente riguarda le modalità di regolarizzazione delle operazioni su beni che all'atto del passaggio da un regime unionale ad un regime extraunionale non avevano ancora avuto una specifica destinazione "intracomunitaria" o "doganale".

Ma gli effetti a cascata che la *Brexit* comporta riguardano numerose altre fattispecie, quali, ad esempio, il trattamento dei mezzi di trasporto, il regime dei minimi, fino ad arrivare all'indagine sulla gestione dei rapporti con i privati con-

(*) Pubblicista.

(**) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Vedasi, in proposito, G. Giuliani e M. Spera, "Possibili ef-

fetti della *Brexit* su operazioni B2B, triangolazioni e rimborsi IVA", in *il fisco*, n. 30/2016, pag. 2914.

sumatori, con particolare riferimento alla differente operatività del MOSS, i *duty free*, nonché l'applicazione di aliquote IVA nel Regno Unito. Si tratta di questioni che hanno una certa rilevanza e per le quali appare opportuno dare utili indicazioni agli operatori economici per consentire loro di affrontare con sufficiente tranquillità gli effetti che si potranno verificare all'indomani del recesso del Regno Unito dall'Unione Europea.

2. Identificazione/rappresentante fiscale in Italia

Un problema aperto nei **rapporti B2B** appare certamente quello della possibilità per i residenti nel Regno Unito di continuare a beneficiare dell'istituto dell'identificazione diretta o se, invece, si debba nominare necessariamente un rappresentante fiscale in Italia, per poter acquisire una posizione IVA nello Stato.

La questione non è di poco conto, in quanto, pur dovendosi riconoscere che, per le operazioni effettuate, soggetto obbligato al compimento di una serie di attività rimane sempre il soggetto non residente, non si può fare a meno di notare come la nomina di un **rappresentante fiscale** si presenti come maggiormente onerosa. Infatti, in presenza di un rappresentante fiscale, in capo a quest'ultimo si realizza una **responsabilità solidale con il soggetto rappresentato**, che lo porta, spesso, ad essere il diretto referente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli organi accertatori; di conseguenza, sarà necessario che gli venga fornita una adeguata provvista di danaro per far fronte a tali esigenze, segnatamente alle eventuali contestazioni rivolte a lui direttamente in sede di controllo. Inoltre, la nomina di un rappresentante fiscale comporta la presenza fisica di un **soggetto sul territorio dello Stato** "che risponde

della veridicità e della sussistenza dei presupposti sostanziali di applicazione del tributo" e che "non può essere considerato un ausiliario esecutore di puri adempimenti formali" (2).

In luogo della nomina del rappresentante fiscale, il soggetto non residente potrebbe anche avvalersi di una propria **identificazione diretta** per assolvere agli obblighi e far valere i diritti in materia di IVA. L'istituto è sicuramente più agevole, in quanto è lo stesso soggetto non residente, che si avvale di questa facoltà, a porre in essere tutte le attività prescritte all'interno dello Stato. Al riguardo, l'art. 35-ter, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che " (p)ossono 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 [*rectius* Unione 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" (3). Da ciò si desume che, mentre per i soggetti stabiliti in Stati unionali l'identificazione diretta è una facoltà concessa in via automatica, per i soggetti residenti in Stati diversi è necessario verificare l'esistenza con lo Stato di residenza del soggetto interessato se vi siano idonei strumenti che consentano di far ricorso alla **reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta**.

Allo stato attuale, la possibilità di utilizzare l'identificazione diretta è operativa solo con soggetti unionali, mentre i soggetti stabiliti in Paesi terzi devono necessariamente far ricorso al rappresentante fiscale, per cui c'è da chiedersi se

(2) Cfr. risoluzione n. 301/E del 12 settembre 2002. In merito alla figura del rappresentante fiscale, vale la pena di ricordare che rappresentante fiscale può essere una persona fisica o persona giuridica residente nel territorio dello Stato e che la nomina deve risultare da atto pubblico, da scrittura privata registrata o da lettera annotata, in data anteriore alla prima operazione, in apposito registro presso l'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante stesso. Il numero di partita IVA attribuito al rappresentante fiscale rimane distinto da quello proprio del soggetto per lo svolgimento della sua attività e da altri numeri IVA attribuitigli in qualità di rappresentante fiscale di altri soggetti. Una volta nominato, compito del rappresentante fiscale è quello di adempiere a tutti gli obblighi ed esercitare i diritti relativamente alle operazioni attive e passive effettuate nel territorio dello Stato dal soggetto non residente (fatturazione delle

operazioni, annotazione nei registri contabili, esercizio del diritto alla detrazione, presentazione della dichiarazione IVA, richiesta del rimborso, ecc.).

(3) I riferimenti normativi, riportati nell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, devono ritenersi aggiornati alle Direttive del Consiglio 2008/55/CE del 26 maggio 2008 (che ha sostituito la Direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1976) e 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (che ha abrogato la Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, già modificata in precedenza, tra l'altro dalle Direttive 2004/106/CE del 16 novembre 2004 e 2006/98/CE del 20 novembre 2006) e al Reg. CE n. 1798/03 del Consiglio del 7 ottobre 2003 (rifiuto successivamente nel Reg. UE del Consiglio n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, integrato dai Regolamenti di esecuzione UE della Commissione n. 79/2012 del 31 gennaio 2012 e n. 815/2012 del 13 settembre 2012), che ha sostituito il Reg. CEE n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992.

dopo l'uscita del Regno Unito dall'UE, i soggetti ivi stabiliti, ridiventati soggetti extraUE, risultino privati della possibilità di accedere all'identificazione diretta.

In verità, il riferimento, contenuto nella norma, all'esistenza con Paesi extraUE di strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, potrebbe portare a ritenere che tali strumenti continuino ad esistere con il Regno Unito, anche dopo il suo recesso dall'Unione, che non dovrebbe significare una caducazione di tutti gli accordi esistenti. Peraltro, la possibilità di poter continuare a fare uso della identificazione diretta consentirebbe di evitare la nomina del rappresentante fiscale anche ai fini della eventuale richiesta del rimborso, in via ordinaria, ai sensi dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972; per contro si potrebbe sostenere che, non essendo più parte dell'Unione il Paese britannico, i previsti "strumenti che consentano di far ricorso alla reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta" non possano più essere invocati, atteso che al Regno Unito non sarebbero più direttamente applicabili le Direttive unionali in materia.

Certamente, anche questa questione andrà affrontata e risolta in sede dei negoziati concernenti il recesso del Regno Unito dall'UE, o, comunque, sarà necessario che tra Italia e UK siano disciplinati gli opportuni sistemi di "assistenza reciproca".

3. Regime transitorio per i beni in entrata o uscita dall'Unione

Nel precedente lavoro (4) si era accennato al tema del trattamento fiscale dei beni che si trovano in un regime intracomunitario nel momento in cui viene definitivamente concluso il processo dell'uscita di UK e che non possono più conservare tale posizione. Dall'esame della normativa nazionale si rileva che tra le disposizioni contenute nel D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, solo l'art. 60 si occupa di regimi, per così dire, transitori, ma nell'ottica di **completare operazioni doganali**, già in atto, ovvero **riqualificare l'arrivo di beni** da altri Stati, nel frattempo divenuti unionali, come operazioni intracomunitarie. In tal senso, ad esempio, nella circolare n. 39 del 5 agosto 2004, all'atto dell'ingresso in Comunità di 10 nuovi Stati membri, veniva sottoli-

neato che le operazioni iniziate prima del 1° maggio 2004 (data di ingresso dei nuovi Stati), ma terminate successivamente, conservavano la natura di operazioni doganali. Inoltre, il comma 3 del citato art. 60 prevede che "(s)ono anche considerati in importazione,..., i beni nazionali esportati anteriormente al... (1° maggio 2004) verso un altro Stato membro, qualora siano reimportati o reintrodotti nello Stato a decorrere da tale data....".

Nulla, però, viene detto con riferimento al caso inverso di recesso di uno Stato dall'Unione.

Interpretando *a contrario* le norme del citato art. 60 del D.L. n. 331/1993, si dovrebbe pervenire alla conclusione che i **beni transitoriamente inviati** nello Stato membro in uscita, sotto regime di operazioni intracomunitarie, non dovrebbero essere considerati oggetto di importazione all'atto del rientro nell'Unione, mentre un **invio definito di beni** che abbia comportato una cessione o un acquisto intracomunitario, all'atto del rientro dei beni stessi nel Paese di origine, dovrebbe dar luogo ad un'operazione da qualificare secondo il sistema vigente al momento della reintroduzione.

Si ipotizzi l'invio di un bene dall'Italia verso il Regno Unito per esigenze della propria impresa, che ha dato luogo ad una cessione intracomunitaria assimilata (c.d. *transfer*), con conseguente acquisto intracomunitario nel Paese di destinazione, all'atto del rientro del bene in Italia, dopo il recesso di UK, dovrebbe realizzarsi una importazione dello stesso bene con assolvimento delle connesse procedure doganali.

Al contrario, nel caso di invio di beni in UK, per essere ivi assoggettati a lavorazione, che non danno luogo né ad una cessione intracomunitaria in Italia, né ad un acquisto intracomunitario nel Regno Unito, all'atto del rientro in Italia (dopo il recesso) si dovrà continuare ad applicare il regime intracomunitario, in base al quale verrebbe monitorata solo la movimentazione fisica dei beni attraverso gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (5), atteso che, in ogni caso, la prestazione di servizi di lavorazione verrebbe tassata sempre in Italia, Paese di stabilimento del committente, soggetto passivo, ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Tuttavia, in mancanza di specifiche norme in materia, sarebbe auspicabile che in ambito

(4) Cfr. G. Giuliani e M. Spera, op. cit., par. 2.

(5) In ogni caso, la prestazione di servizi di lavorazione, correttamente, sconsiglierebbe l'imposta in Italia, Paese di stabili-

mento del committente, soggetto passivo, non in base ad una procedura doganale, ma ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

unionale o nazionale vengano emanate puntuali tempestive istruzioni in merito alla gestione dei rapporti in corso.

4. Regime dei minimi

Un altro argomento che merita di essere esaminato riguarda le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate da soggetti passivi con un ridotto volume d'affari che in ambito comunitario sono state considerate **operazioni fuori campo IVA**. Nell'ambito dei rapporti con il Regno Unito diverse sono le implicazioni che questo può comportare con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

Un utile supporto è offerto dalla circolare 21 giugno 2010, n. 36/E che prende in considerazione, sia le operazioni effettuate da piccola impresa UE nei confronti di soggetti passivi italiani, sia le forniture operate da piccola impresa nazionale nei confronti di soggetti esteri.

Se si guarda alle **cessioni di beni** effettuate da piccola impresa stabilita in UK, l'art. 38, comma 5, lett. d), del D.L. n. 331/1993, stabilisce che non costituiscono acquisti intracomunitari gli arrivi in Italia di beni ceduti da piccola impresa stabilita in altro Stato membro, e ciò riguarda anche il regno Unito fino a quando farà parte dell'Unione. Qualche dubbio si pone quando, dopo il recesso dall'UE, i beni in provenienza dalla Gran Bretagna dovranno essere assoggettati all'imposta in Dogana, notevoli dubbi sorgono per la tassazione ad IVA di tali operazioni. Si potrebbe, tuttavia, affermare, non senza qualche remora, che tali operazioni hanno la stessa natura di una cessione effettuata da un privato e, come tali, non dovrebbero essere assoggettate ad IVA. Per contro, le cessioni effettuate da piccole imprese risulteranno effettuate senza addebito d'imposta (ma senza che gli stessi soggetti abbiano potuto operare la detrazione), come cessioni interne, in considerazione dell'impossibilità delle piccole imprese di realizzare cessioni all'esportazione in regime di non imponibilità.

Infine gli acquisti di beni effettuati nel Regno Unito dalle piccole imprese, dopo l'uscita dall'UE, saranno considerate importazioni con pagamento dell'imposta in Dogana e non più acquisti intracomunitari per i quali la piccola im-

presa dovrà rendersi debitrice dell'imposta. In entrambi i casi, tuttavia, la piccola impresa non potrà beneficiare della detrazione dell'IVA.

Più articolata è la situazione concernente le **prestazioni di servizi**, ovviamente con riferimento ai servizi cd generici.

La richiamata circolare n. 36/E/2010 afferma che un soggetto passivo d'imposta italiano quando riceve prestazioni di servizi da un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese non effettua un'operazione rilevante ai fini IVA, in quanto si tratta di operazione rilevante all'imposta nello Stato membro di origine.

In ogni caso, anche se non ha ricevuto fattura dal prestatore, egli deve comunque emettere autofattura senza applicazione dell'imposta per documentare l'acquisto, senza, però, dover compilare l'elenco riepilogativo dei servizi ricevuti. Con l'uscita della Gran Bretagna dalla UE l'operazione dovrà essere considerata territorialmente rilevante in Italia, per cui riteniamo che nell'autofattura dovrà essere indicata l'IVA o l'eventuale regime di non imponibilità o di esenzione. Per contro, il soggetto passivo italiano che rende prestazioni generiche a piccola impresa UK continuerà ad emettere fattura senza addebito d'imposta con la differenza che con il recesso del Regno Unito la fattura riporterà l'indicazione "operazione non soggetta" [cfr. art. 21, comma 6-bis, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972].

Quando, invece, è l'operatore italiano che riceve la prestazione ad operare in regime di piccola impresa, dovrà emettere autofattura, in considerazione della qualificazione di soggetto extraUE del prestatore UK; al contrario per le prestazioni rese dalla piccola impresa nazionale, la sua fattura non comporterà l'applicazione dell'IVA proprio in ragione del regime alla stessa applicabile.

5. Mezzi di trasporto

L'uscita della Gran Bretagna dall'Unione Europea determina importanti riflessi anche per quel che attiene la gestione dei mezzi di trasporto, atteso che veicoli e aeromobili e navi britanniche non potranno più muoversi liberamente nel territorio unionale, ma avranno precisi limiti di tempo (6), trascorsi i quali, se non usciranno

(6) Disposizioni integrative del Codice Doganale dell'Unione - Reg. UE n. 2015/2446, art. 217 "Termini per l'appuramento del regime di ammissione temporanea in caso di mezzi di trasporto e *container*" (art. 215, paragrafo 4, del Codice).

"L'appuramento del regime di ammissione temporanea per i mezzi di trasporto e i *container* avviene entro i seguenti termini, a decorrere dal momento in cui le merci sono vincolate al regime:

dalla UE, perderanno lo *status* di **beni in ammissione temporanea** e dovranno assolvere l'IVA e i dazi al pari di qualsiasi altro bene importato.

È ipotizzabile, dunque, che dal giorno in cui l'uscita della Gran Bretagna sarà effettiva dovranno essere considerati i termini oltre i quali i mezzi di trasporto, se rimarranno nel territorio dell'Unione, si considereranno **definitivamente importati**.

Altro aspetto legato ai mezzi di trasporto attiene ai contratti di **locazione, noleggio e simili** a breve termine (7), effettuati, ovviamente, da soggetti passivi, sia nei confronti di operatori economici, sia nei confronti di privati consumatori, per i quali la rilevanza territoriale è disciplinata dall'art. 7-*quater*, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972. La citata disposizione esclude da IVA perché non territorialmente rilevanti le locazioni, i noleggi e simili di mezzi di trasporto, quando gli stessi sono consegnati in Italia, ma vengono utilizzati in un Paese terzo, ovvero sono consegnati in un Paese extraUE, ma sono utilizzati al di fuori dell'Italia (8).

Evidentemente per tutti i **noleggi a breve termine "a cavallo" della data di uscita della Gran Bretagna** dall'Unione occorrerà rivisitare l'operazione con riferimento ai mezzi di trasporto che sono messi a disposizione (consegnati in Italia) e sono utilizzati in quel Paese e per quelli che sono messi a disposizione in UK e sono utilizzati in Italia.

In particolare, il **luogo di utilizzo (UK)** passando **da comunitario ad extracomunitario** determina che, per i mezzi di trasporto consegnati in Italia e utilizzati in Gran Bretagna, si dovrà dividere l'operazione in due parti, tenendo conto del periodo di utilizzo fuori dalla UE (dalla data di recesso del Regno Unito) che sarà consi-

derato fuori campo IVA e, pertanto, l'assoggettamento ad IVA sarà limitato alla parte di utilizzo (anche in senso temporale) del mezzo di trasporto all'interno dell'Unione.

Diversamente, per i mezzi di trasporto messi a disposizione del committente in UK, dal momento dell'uscita dall'UE, bisognerà tener conto dell'utilizzo che da quel momento viene effettuato eventualmente in Italia, in quanto solo questa parte sarà assoggettata all'IVA nello Stato (9).

Sempre con riferimento ai mezzi di trasporto è opportuno esaminare brevemente anche le problematiche legate alle **provviste** e alle **dotazioni di bordo**.

Al riguardo si ricorda preliminarmente che, in base alla circolare n. 13/E del 23 febbraio 1994, al punto 15.1, è stato precisato che: "le cessioni di provviste e dotazioni di bordo, destinate a navi ed aeromobili comunitari, per le quali continua ad essere emessa bolletta doganale, non vanno riportate negli elenchi riepilogativi né agli effetti fiscali né agli effetti statistici, in quanto in tal caso non rientrano tra le operazioni assoggettate alla disciplina degli scambi intracomunitari".

In sostanza, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che questo tipo di operazione continuasse a seguire la disciplina delle cessioni all'esportazione e quello delle operazioni ad esse assimilate disciplinate rispettivamente agli artt. 8 e 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Questa soluzione rimarrà valida anche con l'uscita della Gran Bretagna dalla UE, in quanto il **nuovo Codice Doganale Unionale** - Regolamento UE n. 952/2013 entrato in vigore il 1° maggio 2016, all'art 269 dispone che le merci unionali, quando escono dal territorio dell'Unione, siano vincolate al regime di esportazione,

a) per i mezzi di trasporto ferroviario: 12 mesi;
b) per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale diversi dal trasporto ferroviario: il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto;
c) per i mezzi di trasporto stradali ad uso privato utilizzati come segue:
i) da studenti: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell'Unione per soli motivi di studio;
ii) da una persona incaricata di effettuare una missione di durata determinata: la durata del soggiorno nel territorio doganale dell'Unione necessaria per lo svolgimento della missione;
iii) negli altri casi, compresi gli animali da sella o da traino e il loro rimorchio: 6 mesi;
d) per i mezzi di trasporto aerei ad uso privato: 6 mesi;
e) per i mezzi di trasporto marittimi e fluviali ad uso privato: 18 mesi;
f) per i *container*, le loro attrezzature e accessori: 12 mesi".
(7) È appena il caso di ricordare che la locazione a breve ter-

mine di mezzi di trasporto ricorre quando la durata della prestazione non è superiore a 30 giorni (elevati a 90 giorni per le imbarcazioni), anche in dipendenza di più di un contratto, che interviene tra gli stessi soggetti e riguarda lo stesso mezzo di trasporto. I contratti successivi per integrare una unicità di durata non devono avere soluzione di continuità e, in caso di superamento di durata, la locazione deve considerarsi a lungo termine dal contratto con il quale si superano i 30 (ovvero 90) giorni (Cfr. art. 39 del Reg. UE 2011/282 del 15 marzo 2011).

(8) Naturalmente, la messa a disposizione del mezzo di trasporto in altro Paese dell'Unione non comporta l'assoggettamento all'IVA in Italia, anche qualora il mezzo di trasporto è ivi utilizzato.

(9) Come già evidenziato in precedenza, fino all'attuazione dell'uscita dall'UE, la locazione di mezzi di trasporto consegnati in UK sarà del tutto irrilevante in Italia.

stabilendo al paragrafo 2, lett. c), che tale disposizione non operi per le “merci fornite, esenti (10) da IVA o da accise, come approvvigionamento di aeromobili o navi, indipendentemente dalla destinazione dell’aeromobile o della nave, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento”.

Non solo, al successivo paragrafo 3 dell’art. 269 in esame, si afferma che: “le formalità concernenti la dichiarazione in Dogana all’esportazione di cui alla normativa doganale si applicano ai casi di cui al paragrafo 2, lett. a), b) e c)”.

Ne consegue che l’imbarco di provviste e dotazioni di bordo su navi battenti bandiera inglese, così come individuate alle lett. a) e *a-bis*) dell’art. 8-*bis* continueranno ad essere assoggettate al regime della non imponibilità di questo articolo.

Un’ultima osservazione concernente i mezzi di trasporto va fatta con riferimento alle eventuali **riparazioni** che potrebbero riguardare un mezzo di trasporto, iscritto in un pubblico registro del Regno Unito, utilizzato a fini privati. In questo caso, l’operazione risulterà territorialmente effettuata in Italia ai sensi dell’art. 7-*sexies*, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, e come tale ivi tassabile; tuttavia trattandosi di una prestazione resa su di un bene in temporanea importazione a favore di committente non stabilito, potrà beneficiare del regime di non imponibilità previsto dall’art. 9, comma 1, n. 9, del D.P.R. n. 633/1972.

6. Cessioni a favore di privati consumatori

Interessante appare anche il trattamento fiscale da attribuire agli acquisti effettuati da privati consumatori che, se diretti nel Regno Unito, si troverebbero (dopo il recesso di quel Paese) ad essere trasportati fuori dell’Unione, facendo emergere una differenza nel luogo di tassazione.

Come è noto, l’**assoggettamento all’origine**, applicabile in ambito unionale, non vale quando l’acquirente è un privato stabilito in un Paese terzo (ivi compresi, ora, anche i soggetti residenti in UK). Nell’ambito unionale gli acquisti

dei privati consumatori sono assoggettati ad imposta nel Paese in cui viene realizzato l’acquisto ad eccezione delle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e delle cessioni effettuate con il meccanismo delle vendite a distanza.

Dal momento in cui questo meccanismo non torni più applicabile ai **viaggiatori stabiliti in UK**, dovrebbe essere applicato il sistema previsto dall’art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972, che esonera da imposta le cessioni di beni di importo superiore a 154,94 euro (300.000 lire), IVA compresa, destinati all’uso personale o familiare del soggetto interessato, da trasportare fuori del territorio doganale dell’Unione nei bagagli personali dell’acquirente, entro il termine del terzo mese successivo all’acquisto. In questo caso, la prova sarà data dalla restituzione al cedente della fattura (integrata con i dati del passaporto o di altro documento equipollente), vistata dalla Dogana di uscita, e restituita al cedente entro il quarto mese successivo alla cessione.

In alternativa, il cedente potrà effettuare cessioni all’esportazione direttamente nei confronti del suo cliente, provvedendo egli stesso ad effettuare l’operazione di esportazione, ai sensi dell’art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 (11).

Bisogna anche ricordare che gli acquisti effettuati dai viaggiatori negli speciali magazzini (c.d. **duty free**), localizzati nei porti, aeroporti e scali ferroviari di confine, saranno detassati, quando in uscita dall’Italia in base alle franchigie previste: non saranno più operazioni che avvengono tra Paesi unionali in cui la tassazione è localizzata nel luogo in cui si perfeziona l’acquisto.

Un ulteriore effetto si avvertirà nelle **vendite a distanza**, effettuate nei confronti di privati consumatori, per le quali la circostanza che il cedente consegna i beni a destinazione dell’acquirente, comporta che per le operazioni all’interno dell’Unione la cessione si considera soggetta ad IVA nel Paese di destinazione dei beni. Tuttavia, in ambito unionale, a fini di semplificazione viene posta una soglia (12) che può essere di 35.000 o 100.000 euro, a seconda di quanto stabilito dallo Stato di destinazione dei beni. Il

(10) Si precisa che il termine “esente” utilizzato dal legislatore unionale, quando l’operazione cui l’esenzione si riferisce consente la detrazione dell’IVA, equivale alla parola “non imponibile” utilizzata nel D.P.R. n. 633/1972 dal legislatore italiano.

(11) È appena il caso di ricordare che le cessioni a viaggiatori stranieri realizzate in forza dell’art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972 non concorrono né alla formazione del *plafond*, né

rientrano tra quelle che consentono di acquisire la qualifica di esportatore abituale; al contrario concorrono alla formazione del *plafond* e alla qualifica di esportatore agevolato le cessioni all’esportazione di cui all’art. 8, lett. a) e b), dello stesso Decreto.

(12) È fatta salva la possibilità per il cedente di optare per la tassazione nel Paese di destinazione anche al di sotto della soglia.

sistema, in sostanza, comporta che il cedente, se nel corso dell'anno solare precedente non ha superato la soglia stabilita dallo Stato di destinazione dei beni o fino a quando la stessa non viene superata nel corso dell'anno, applica l'imposta dello Stato in cui è stabilito (fatta salva l'opzione a cui si è accennato).

Questa tipologia di tassazione è valida solo all'interno dell'Unione, il che vuol dire che nel momento in cui la Gran Bretagna non farà più parte dell'UE, tutti i beni che vengono inviati in UK, anche in base a vendite a distanza, diventeranno cessioni all'esportazione: dovranno attraversare la linea doganale di confine e dovranno essere presentati in Dogana, assolvendo l'IVA all'atto dell'importazione nel Paese di destinazione. Analogamente, i beni in provenienza dal Regno Unito costituiranno importazioni e sosteranno l'imposta in Dogana. Questo vuole anche dire che non ci sarà una franchigia per la tassazione nel Paese di origine come è stabilito nell'ambito dei rapporti unionali come sopra precisato.

7. MOSS

Altro settore che risentirà dell'Uscita della Gran Bretagna dall'UE riguarda i servizi TTE (**servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici**) resi nei confronti di privati, per i quali l'aspetto da considerare non riguarderà il luogo di tassazione, che dal 1° gennaio 2015 è uguale sia che il fornitore sia un soggetto stabilito nell'UE che un soggetto stabilito al di fuori dell'Unione, quanto piuttosto la **modalità di utilizzo del MOSS** (*Mini One Stop Shop*).

Nel momento in cui il Regno Unito diventerà territorio extraUE, i fornitori dei servizi in parola non potranno più identificarsi nel loro Paese di stabilimento, ma dovranno scegliere uno Stato UE in cui iscriversi al MOSS e dal quale adempiere agli obblighi per tutti i loro clienti

privati consumatori stabiliti nell'Unione. Con riferimento all'Italia, qualora il fornitore UK scelga di identificarsi in Italia, dovrà utilizzare lo sportello unico previsto per i soggetti non UE (art. 74-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972).

Per contro, gli stessi servizi resi a soggetti privati, residenti nel Regno Unito, da fornitori nazionali saranno fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 7-*sexies*, lett. g) ed h), del D.P.R. n. 633/1972.

8. Aliquote IVA

Un'ultima considerazione da fare riguarda le aliquote applicabili alle operazioni che verranno effettuate all'interno del Regno Unito. Con l'uscita dall'UE, tale Stato non sarà più obbligato ad applicare le aliquote secondo quanto previsto nella Direttiva 2006/112/CE, avendo la libertà di fissare le **aliquote secondo le proprie esigenze**, senza più essere obbligato al rispetto di categorie prestabilite per la fissazione delle aliquote ridotte, né dovrà attenersi ai limiti minimi previsti in ambito unionale. Anche per quanto riguarda l'aliquota ordinaria, questa potrà essere fissata secondo le esigenze proprie del Regno Unito senza obbligo di doverla stabilire in una misura non inferiore al 15%.

9. Considerazioni conclusive

L'analisi svolta (13) non può considerarsi esaustiva, ma vuole essere un piccolo contributo per richiamare l'attenzione degli operatori sullo scenario futuro che si potrà presentare a seguito della *Brexit*, allo scopo di predisporre per tempo tutte le procedure contabili che consentano loro di operare nel migliore dei modi. È, tuttavia, evidente che in sede di negoziati anche gli Organi unionali dovranno attentamente vagliare tutti gli effetti che derivano dal recesso del Regno Unito per evitare che ciò crei un eccessivo appesantimento degli oneri amministrativi per gli operatori economici.

(13) Cfr. anche G. Giuliani e M. Spera, op. cit.