

I principali aspetti dell'Accordo di libero scambio tra Regno Unito e Unione Europea

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

Ai fini IVA e, più in generale, in ordine ai risvolti di carattere doganale, la conseguenza fondamentale derivante dalla Brexit è la definitiva fuoriuscita del Regno Unito dal mercato europeo e dall'unione doganale europea, ed il conseguente venir meno della libera circolazione delle merci tra UE e UK. L'accordo raggiunto con il Regno Unito garantisce la cancellazione totale dei dazi e delle quote di importazione per i prodotti originari inglesi, all'atto del loro ingresso nell'Unione Europea, regolamentando anche le ipotesi di alcune lavorazioni per così dire marginali e le operazioni a cavallo d'anno. Tuttavia, permangono diversi i nodi da sciogliere e criticità.

Riferimenti

Accordo Trade and Cooperation Agreement, 30 dicembre 2020

In vigore dal 1° gennaio 2021, l'Accordo di libero scambio tra l'Unione Europea e il Regno Unito deve intendersi come il punto di riferimento giuridico per affrontare e risolvere le questioni e le problematiche derivanti dalla Brexit (1).

Segnatamente, l'Accordo di recesso del 2019 (pubblicato in ratifica in GUUE serie L del 31 gennaio 2020) e l'Accordo commerciale del 2020 (pubblicato sulla GUUE serie L 444 del 31 dicembre 2020) costituiscono i due elementi base che ogni operatore deve considerare per comprendere i risvolti che la Brexit avrà sulla propria attività economica.

Ai fini IVA e, più in generale, in ordine agli aspetti di carattere doganale, la conseguenza fondamentale derivante dalla Brexit (non intaccata dall'Accordo

di Natale), resta la definitiva fuoriuscita del Regno Unito dal mercato europeo e dall'Unione doganale europea, ed il conseguente venir meno della libera circolazione delle merci tra UE e UK.

Le operazioni con l'Inghilterra, pertanto, a partire dal 1° gennaio 2021, non rappresentano più scambi intracomunitari, ma devono considerarsi a tutti gli effetti operazioni di importazione ed esportazione, con tutto ciò che ne consegue in termini di adempimenti doganali (ad esempio, la determinazione della classifica, dell'origine e del valore della merce) (2).

Fabio Falcone - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Note:

(1) Il testo dell'Accordo sarà sottoposto a revisione giuridica finale entro il 31 aprile 2021 (Articolo FINPROV.9). Peraltro, vi sono delle norme che prevedono modifiche successive: dopo quattro anni dall'entrata in vigore dell'Accordo una parte può chiedere all'altra la revisione dei contenuti inerenti la sezione *Trade*, ossia, quella riguardante le operazioni doganali. Dopo cinque anni, è previsto un riesame congiunto dell'Accordo, riesame che dovrebbe riproporsi ciclicamente allo scadere di ogni quinquennio.

(2) Coloro che provvederanno alla esportazione di merce dovranno assolvere i relativi e necessari adempimenti doganali: presentazione della dichiarazione doganale di esportazione, anche mediante un rappresentante doganale, munita dei documenti commerciali ed eventuali licenze, autorizzazioni o titoli. I beni che lasceranno il territorio (doganale) dell'Unione Europea non potranno più essere "semplicemente" muniti di un documento di trasporto che ne attesti la fuoriuscita dal territorio nazionale, atteso che l'effettiva esportazione, anche ai fini della non imponibilità IVA, dovrà essere provata dalla attestazione di "uscita conclusa", fornita dal sistema informatico AIDA. Per coloro i quali invece importeranno merci dal Regno Unito, sarà necessario acquisire una dichiarazione doganale all'importazione, dove specificare classifica, origine e valore doganale del prodotto. I prodotti importati dal Regno Unito assumeranno la qualifica di merci unionali solo dopo la loro immissione in libera pratica, che si verifica con l'accettazione da parte dell'Autorità doganale della relativa dichiarazione doganale, seguita dall'assolvimento dei dazi e dell'IVA all'importazione. Sebbene, come si avrà modo di rilevare nel presente intervento, per i prodotti UK che rispettano le

(segue)

L'aspetto principale dell'Accordo risiede certamente nell'azzeramento dei dazi doganali e delle quote di importazione dei prodotti, che si sarebbero dovuti inevitabilmente applicare in caso di mancato raggiungimento dell'intesa.

L'Accordo raggiunto con il Regno Unito garantisce la cancellazione totale dei dazi e delle quote di importazione per i prodotti originari inglesi, all'atto del loro ingresso nell'Unione Europea (3).

Per fruire dell'esenzione dalle tariffe all'importazione nell'UE, è necessario che il prodotto possa dirsi interamente realizzato in Inghilterra o che, comunque, abbia ivi subito una idonea trasformazione. L'Accordo opportunamente regola anche l'ipotesi di alcune lavorazioni per così dire marginali, al fine di evitare che una merce, magari cinese ovvero statunitense, mediante delle piccole manipolazioni (o anche più semplicemente attraverso il solo cambio di confezione) possa acquisire l'origine preferenziale UK e quindi essere introdotta a dazio zero nell'Unione Europea.

Il rispetto di queste regole consente (ovvero, dovrebbe consentire) di evitare che prodotti realizzati in Paesi terzi e semplicemente transitati in Inghilterra (o che in Inghilterra abbiano subito una lavorazione non idonea) possano indebitamente usufruire della disapplicazione dei dazi prevista dall'Accordo di Natale.

Uno degli aspetti principali dell'Accordo è per l'appunto la dichiarazione dell'origine preferenziale della merce, da cui deriva l'agevolazione daziaria.

L'intesa prevede, infatti, quali modalità alternative per certificare l'origine preferenziale del prodotto trasferito, l'autocertificazione dell'esportatore o la conoscenza, da parte dell'importatore, dell'origine inglese del prodotto.

Va da sé che l'operatore che dichiari l'origine preferenziale del prodotto, senza che ne ricorrano le caratteristiche, va incontro a delle conseguenze, che possono essere (almeno per quel che concerne l'Italia) anche di natura penale (tenuto conto che la bolletta doganale di esportazione rappresenta comunque un atto pubblico) (4).

Alcune eccezioni sono previste nei rapporti con l'Irlanda del Nord, atteso che il relativo territorio appartiene ancora all'Unione doganale europea, e quindi le cessioni da e verso l'UE risultano operazioni intracomunitarie.

Le operazioni a cavallo d'anno e l'ipotesi della reintroduzione delle merci

Molti soggetti potrebbero essersi trovati nella condizione di dover gestire operazioni riguardanti merci inviate nel Regno Unito negli ultimi giorni del 2020, ma arrivate alla frontiera dopo il 1° gennaio 2021.

Tale situazione è stata disciplinata dal combinato disposto degli artt. 41, 47, 51 e 52 dell'Accordo di recesso, secondo cui le cessioni di beni spediti o trasportati dal territorio del Regno Unito al territorio di uno Stato membro e viceversa prima del 31 dicembre 2020 con arrivo dopo il 1° gennaio 2021 rimangono sottoposti alle regole doganali, IVA e accise esistenti prima della fine dell'anno (5).

Un caso particolare riguarda gli operatori economici che, ad esempio, abbiano inviato nel Regno Unito beni in conto vendita o con contratto di fornitura condizionato.

Le norme comunitarie in materia di IVA (6) non sono più applicabili nei confronti del Regno Unito; tuttavia, l'art. 51, comma 2, dell'Accordo di recesso prevede che la Direttiva 2006/112/CE continui a trovare applicazione per cinque anni, a far data dal

Note:

(continua nota 2)

regole dell'origine preferenziale non sono previsti dazi all'importazione, dovendosi assolvere unicamente l'IVA (all'importazione), che tuttavia potrà essere detratta in sede di liquidazione periodica dell'imposta.

(3) L'assenza di dazi negli scambi tra la Unione Europea ed il Regno Unito rappresenta un risultato di assoluto rilievo per l'export italiano, il quale, in caso di mancato accordo, avrebbe dovuto sostenere (in un momento economico così delicato, soprattutto a causa del COVID-19) oneri nuovi e consistenti, che avrebbero potuto certamente compromettere la diffusione dei prodotti italiani nel Regno Unito. Solo per esemplificare, in caso di *no deal* i formaggi e gli altri prodotti alimentari avrebbero scontato un dazio mediamente pari al 7% del valore del prodotto esportato; i settori della moda, dell'arredamento e quello automobilistico avrebbero dovuto considerare un dazio pari al 10%, mentre per il vino e altre bevande alcoliche il dazio dovuto per le esportazioni nel Regno Unito si sarebbe attestato al 12%.

(4) Purtroppo nell'ambito della Unione Europea si riscontrano differenti livelli di controllo per quel che attiene agli scambi di merce con operatori situati in Paesi *extra UE*. Ci si augura dunque che Bruxelles monitori con particolare rigore l'applicazione delle regole di origine preferenziale UK da parte dei vari Stati dell'Unione.

(5) In pratica, se della merce inviata in UK il 28 dicembre 2020 vi arriva il 3 gennaio 2021, si tratterà ancora di una cessione intracomunitaria e come tale dovrà essere formalizzata. Chiaramente, al cedente potrebbe essere chiesto di provare che i beni sono effettivamente partiti prima del 31 dicembre 2020.

(6) *In primis* la Direttiva 2006/112/CE.

31 dicembre 2020, in ordine alle operazioni che presentino un elemento transfrontaliero tra il Regno Unito e uno Stato membro, effettuate prima della fine del periodo di transizione (terminato il 31 dicembre 2020) (7).

Pertanto, riguardo alle operazioni aventi ad oggetto beni spediti o da spedire nel Regno Unito occorre distinguere tra:

- a) beni spediti dopo il 1° gennaio 2021: si tratta di operazioni soggette (a tutti gli effetti) alla normativa doganale, non essendo più applicabile la normativa IVA;
- b) beni spediti prima del 31 dicembre 2020 e arrivati in UK dopo il 1° gennaio 2021: si tratta di operazioni relative a beni da considerarsi (al momento della partenza) unionali, cosicché, in forza dell'art. 51 dell'Accordo di recesso, vanno qualificate e regolate come operazioni intracomunitarie (8);
- c) beni che erano stati temporaneamente inviati nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 per poi essere reintrodotti nell'UE senza subire nessuna lavorazione o manipolazione (9). Ai sensi dell'art. 38, comma 5, lett. a) del D.L. n. 331/1993, detti beni avrebbero potuto essere reintrodotti nel Paese di partenza senza che il relativo movimento desse luogo ad un acquisto intracomunitario. Tuttavia, la norma citata, a far data dal 1° gennaio 2021, non risulta più applicabile, ingenerando il dubbio riguardo al trattamento fiscale dei beni temporaneamente inviati in UK. Ebbene, in ordine a detti beni si ritiene che essi possano comunque essere reintrodotti nello Stato di partenza senza applicazione dell'IVA, e, soprattutto, senza scontare nessun dazio doganale. Difatti, si tratta di operazioni che, presentando un nesso transfrontaliero tra Regno Unito ed Unione Europea sorto prima del 1° gennaio 2021, consentono, previo richiamo dell'art. 51, comma 2, dell'Accordo di recesso, di invocare l'art. 143, paragrafo 1, lett. e), della Direttiva 112/2006 (unitamente, per quel che attiene agli operatori italiani, all'art. 68, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), secondo il quale la reintroduzione nel Paese membro di beni temporaneamente spediti in UK non è soggetta ad IVA se detti beni:
 - vengono reintrodotti nell'UE da quello stesso soggetto che li aveva precedentemente 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 per l'immissione in libera pratica.

Quindi gli operatori che hanno inviato beni nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 e intendono reintrodurli nel Paese di partenza dopo tale data possono considerare i beni in questione come merce sottoposta a franchigia, nel senso che la loro reintroduzione, ricorrendo le suindicate condizioni, esclude il pagamento di IVA e dazi.

Dovranno comunque essere assolti gli adempimenti doganali e, per quel che più conta, dovrà essere fornita la prova della ricorrenza delle condizioni richieste per beneficiare della franchigia in questione;

- d) beni che erano stati temporaneamente inviati nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020 per essere ivi lavorati e (al termine di detta lavorazione) reintrodotti in UE dopo il 1° gennaio 2021: tali beni sono esclusi dalla possibilità di usufruire della franchigia poiché non vengono reintrodotti nello stato originario, in quanto oggetto di lavorazioni.

Si tratta di ipotesi che, a far data dal 1° gennaio 2021, dovranno essere gestite mediante il metodo del c.d. perfezionamento passivo (10), il quale, come noto,

Note:

(7) Sull'argomento si veda S. Confalonieri, *Brexit; reintroduzione dei beni nell'UE senza applicazione di IVA e dazi*, in *Quotidiano Ipsoa* del 12 gennaio 2021.

(8) La merce deve comunque essere presentata in dogana e deve essere fornita la prova che la spedizione sia iniziata entro il 31 dicembre 2020, magari documentando la consegna dei beni al vettore o allo spedizioniere.

(9) Si pensi ai beni inviati per essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di determinati lavori.

(10) L'art. 259 del Codice doganale dell'Unione prevede che "Nel quadro del regime di perfezionamento passivo, merci nazionali possono essere temporaneamente esportate dal territorio doganale dell'Unione per essere sottoposte a operazioni di perfezionamento. I prodotti trasformati risultanti da tali merci possono essere immessi in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione su richiesta del titolare dell'autorizzazione o di qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione, purché essa abbia

(segue)

IN SINTESI

La disapplicazione dei dazi riguarda solamente quei prodotti che presentano i requisiti legali e sostanziali per poter essere considerati di “origine preferenziale” UE o UK. Segnatamente, il dazio zero è concesso qualora il prodotto esportato rispetti pienamente le regole di origine preferenziale previste dall’Accordo e risulti scortato da una apposita attestazione dell’origine.

consente l’esonero totale o parziale dai dazi per l’introduzione nell’Unione Europea di beni precedentemente spediti in Paesi non EU al solo fine di subire lavorazioni.

Tuttavia, per i beni spediti nel Regno Unito prima del 31 dicembre 2020, per essere ivi lavorati, all’atto del relativo invio non sarà stata presentata nessuna dichiarazione doganale, né sarà stata assolta una qualche formalità relativa al perfezionamento passivo, atteso che il Regno Unito faceva ancora parte della UE; ebbene, al riguardo ci si augura che venga comunque concessa la possibilità di effettuare la reimportazione senza scontare alcun dazio doganale, ovvero, senza includere nella base imponibile doganale il valore del bene al momento dell’invio (11).

Sul punto occorre rilevare che l’Accordo di libero scambio tra UE e UK riconosce espressamente l’esonero dai dazi nei confronti delle merci che, a prescindere dalla loro origine, siano state temporaneamente esportate nel Regno Unito per una riparazione e siano successivamente reintrodotti nel mercato unico europeo. Analogamente, il Regno Unito non può applicare dazi doganali alle merci importate da uno Stato membro UE a fini di riparazioni (12).

L’esonero d’imposta in caso di reintroduzione è una semplificazione che deve essere certamente e fortemente caldeggiata, risultando del resto in linea con la volontà sottostante all’Accordo di Natale di agevolare ed incentivare lo sviluppo e la diffusione degli scambi commerciali tra UK e UE.

Tuttavia, è innegabile che, soprattutto a livello operativo, possono sorgere numerose criticità, specialmente in ordine alla documentazione di cui devono e dovranno dotarsi gli operatori commerciali interessati (13), al fine, per l’appunto, di poter validamente ed efficacemente reclamare la non applicazione dei dazi.

Le regole sugli scambi di merce

L’Accordo di libero scambio tra UE e UK impedisce al Regno Unito e all’Unione Europea di applicare dazi doganali, per quel che attiene alle operazioni di importazione ed esportazione (14).

È questo, come già evidenziato, l’aspetto certamente più rilevante dell’Accordo di Natale, ossia, la disapplicazione dei dazi e delle quote di importazione che, in caso contrario (ossia, di *no deal*), gli operatori commerciali sarebbero stati costretti a fronteggiare e sostenere.

La disapplicazione dei dazi, tuttavia, riguarda solamente quei prodotti che presentano i requisiti legali e sostanziali

per poter essere considerati di “origine preferenziale” UE o UK.

Segnatamente, il dazio zero è concesso qualora il prodotto esportato rispetti pienamente le regole di origine preferenziale previste dall’Accordo (15), e

Note:

(continua nota 10)

ottenuto il consenso del titolare dell’autorizzazione e le condizioni di quest’ultima siano soddisfatte”. Le operazioni ammesse in regime di perfezionamento passivo (artt. 223 e 256 del Codice doganale dell’Unione) sono speculari a quelle previste per il perfezionamento attivo ed indicate al punto 37 dell’art. 5 del Codice doganale dell’Unione:

- a) la lavorazione di merci, compresi il loro montaggio, il loro assemblaggio e il loro adattamento ad altre merci;
- b) la trasformazione di merci;
- c) la riparazione di merci, compresi il loro riattamento e la loro messa a punto;
- d) l’utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti trasformati, ma che ne permettono o ne facilitano l’ottenimento, anche se scompaiono totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione (accessori per la produzione).

Con il perfezionamento passivo è peraltro possibile inviare semilavorati comunitari in Paesi *extra* UE al fine di farvi eseguire peculiari lavorazioni. Per un approfondimento si rinvia a M. Fabio, *Manuale di diritto e pratica doganale*, VII edizione, IPSOA MANUALI, pag. 683.

(11) L’operatore dovrà comunque essere in grado di documentare il momento dell’invio, lo stato del bene all’atto dell’invio, le lavorazioni subite ed i relativi valori.

(12) Art. 8, “Beni”.

(13) Le linee guida UE, infatti, non specificano quali documenti di trasporto siano idonei a provare il trasferimento del prodotto prima del 31 dicembre 2020. Non è specificato se l’operatore debba necessariamente possedere il CMR, la lettera di vettura CIM, la polizza di carico, la lettera di vettura aerea o se, invece, possa ritenersi sufficiente qualsiasi altro documento in grado di documentare la movimentazione verso il Regno Unito.

(14) Artt. 5, 6 e 10 “Beni”.

(15) Parte II, capo II, artt. ORIG.I ss., allegati ORIG-I ss.

risultati scortato da una apposita attestazione dell'origine.

Tra i prodotti che possono beneficiare della detassazione presso la dogana del Regno Unito vi sono innanzitutto quelli che risultano "interamente ottenuti" nell'Unione Europea (16).

Si tratta, nello specifico, di merci che presentano un legame diretto con il territorio, come, ad esempio, i prodotti minerali, vegetali o animali, oppure un legame indiretto, stante l'intervento dell'uomo, come avviene, solo per esemplificare, per i prodotti della pesca o per quelli estratti dal suolo.

Altra categoria di beni originari è quella dei prodotti "fabbricati esclusivamente a partire da materiali originari dell'Unione Europea" (17).

La terza categoria di prodotti che possono godere dell'esenzione daziaria riguarda quei beni realizzati anche ricorrendo a materiali o componenti non originari, purché nel territorio dell'Unione Europea venga svolta una "lavorazione sufficiente".

La definizione di "lavorazione sufficiente" la si rinviene nell'Accordo, e, segnatamente, nel suo allegato ORIG-2, il quale definisce, per ciascun prodotto, il concetto di "lavorazione sufficiente" per l'acquisizione dell'origine preferenziale.

Gli esportatori, dunque, devono verificare con accortezza se i componenti e le lavorazioni utilizzati per la realizzazione del prodotto finale consentano di considerare e definire quest'ultimo "originario" (18).

L'Accordo prevede, peraltro, una sorta di regola "di tolleranza", atteso che, in alcuni casi, anche prodotti che non abbiano subito una lavorazione sufficiente possono usufruire della detassazione dai dazi (19). Vi sono inoltre alcune lavorazioni che vengono apriori considerate "insufficienti" al fine di acquisire l'origine preferenziale, come le operazioni di conservazione, lavaggio, pulitura, etichettatura o di mero assemblaggio, che comunque non possono rendere il bene di origine preferenziale (20).

Per usufruire dell'esenzione dai dazi alla Dogana UK, l'operatore deve certificare l'origine preferenziale dei prodotti importati.

A tal fine, l'Accordo prevede due forme alternative di prova: l'autocertificazione dell'origine dei beni esportati (21), ovvero, la conoscenza, da parte dell'importatore, del carattere originario del prodotto (22).

Nel primo caso, l'esportatore autocertifica l'origine preferenziale direttamente in fattura

o in un altro documento di accompagnamento della merce (al riguardo, si evidenzia che alla circolare n. 49/D/2020 dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli risulta allegato un apposito modello dichiarativo) (23).

Nel secondo caso la prova dell'origine consiste nella conoscenza del carattere originario del prodotto da parte dell'importatore.

Si tratta di un'ipotesi prevista soltanto dall'Accordo con UK e dal precedente Accordo di libero scambio con il Giappone.

In questo caso la responsabilità in ordine alla certificazione dell'origine preferenziale del prodotto ricade interamente sull'importatore, al quale, evidentemente, saranno state fornite tutte le informazioni necessarie a dimostrare che il prodotto è originario.

Tuttavia, qualora un importatore non sia in grado di ottenere le informazioni in ordine

Note:

(16) Art. ORIG.5.

(17) Art. ORIG.3. In questo caso siamo al cospetto di beni realizzati con materiali che possono anche avere componenti o lavorazioni *extra UE*; ciò che conta, ai fini dell'attribuzione dell'origine preferenziale del prodotto finito, è che ciascun materiale, in base alla regola di origine ad esso riferibile, possa essere definito "originario UE".

(18) Sui requisiti richiesti affinché un bene possa considerarsi originario in base all'Accordo siglato tra UK e UE si veda l'articolo di S. Armella, *Esportazioni in Uk a ostacoli*, pubblicato su *ItaliaOggi* del 1° marzo 2021.

(19) Art. ORIG.6.

(20) Art. ORIG.7.

(21) Gli esportatori italiani possono certificare l'origine del prodotto esportato mediante il sistema REX (che si basa sul principio dell'autocertificazione). Dal 25 gennaio 2021 è in funzione il nuovo Portale dell'operatore REX, che rende più agevoli e celeri le procedure di certificazione dell'origine del bene esportato.

(22) Art. ORIG.18.

(23) Chiaramente, l'esportatore è responsabile della correttezza delle informazioni fornite (art. ORIG.19). In particolare, l'operatore deve acquisire le dichiarazioni dei fornitori che attestano l'origine dei materiali impiegati nella fabbricazione della merce (allegato ORIG-3). Fino alla data del 1° gennaio 2022, non è tuttavia necessario che l'esportatore sia già in possesso di tali dichiarazioni, potendo presentare l'attestazione del fornitore anche in un momento successivo all'esportazione.

Segnatamente, per il 2021 l'esportatore italiano può autocertificare l'origine preferenziale dei propri prodotti per fruire dell'azzeramento dei dazi in fase di importazione in UK, anche in assenza di una preventiva dichiarazione del fornitore. Tale dichiarazione, infatti, potrà essere emessa successivamente, purché entro il 1° gennaio 2022. Se entro tale data l'esportatore non sarà venuto in possesso della dichiarazione del fornitore, dovrà darne informazione all'importatore britannico, entro il 31 gennaio 2022.

all'origine del bene da importare (perché l'esportatore, ad esempio, ritiene che si tratti di informazioni riservate o che comunque non è opportuno fornire), l'esportatore può rilasciare un'attestazione di origine in modo tale da consentire all'importatore di richiedere il trattamento tariffario preferenziale.

L'Autorità doganale può verificare se un prodotto è originario e se ricorrono tutte le condizioni richieste a tal fine dall'Accordo.

Dette verifiche possono essere effettuate anche attraverso la richiesta di informazione all'importatore.

Se il trattamento tariffario preferenziale è basato su un'attestazione d'origine, l'importatore può riscontrare la richiesta proveniente dall'Autorità doganale semplicemente affermando che non è nelle condizioni di fornire tali informazioni.

Se la richiesta è invece basata sulla conoscenza da parte dell'importatore, l'Autorità che effettua la verifica può richiedere all'importatore di fornire informazioni ulteriori, magari fornendo specifica documentazione al riguardo.

Le dogane all'importazione possono procedere alla verifica circa l'origine preferenziale della merce nei tre anni successivi all'importazione, richiedendo all'importatore tutte le registrazioni che dimostrino che il prodotto è conforme alle prescrizioni per l'acquisizione del carattere originario.

Per scrupolo occorre evidenziare che i fornitori britannici, al fine di agevolare i propri clienti comunitari, potrebbero decidere di nominare un rappresentante fiscale in un qualsiasi altro Paese membro, ovvero, di registrarsi direttamente ai fini IVA in uno dei Paesi membri.

Si tratta di una soluzione che recentemente è stata confermata dalla stessa Amministrazione finanziaria. Per l'esattezza, con la Risoluzione n. 7/E del 1° febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate sul tema ha affermato quanto segue: «In particolare, per i soggetti extra-UE la possibilità di identificazione diretta è subordinata al rispetto di quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 35-ter del decreto IVA, ai sensi del quale «possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione [...] 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». Nel caso in esame, al fine di verificare la sussistenza delle condizioni previste nel citato comma 5, occorre tener conto dell'accordo tra Regno Unito e Unione europea, stipulato in data 24 dicembre 2020 e finalizzato a regolare il futuro delle relazioni tra i due sistemi economici del dopo Brexit. Il predetto accordo è entrato in vigore in via provvisoria il 1° gennaio 2021 e contiene un Protocollo sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di imposta sul valore aggiunto e sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte (di seguito "Protocollo"). In ambito di assistenza amministrativa in materia di IVA, sono state previste le seguenti forme di assistenza: richiesta d'informazioni, richiesta di informazioni senza preventiva richiesta, presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative svolte congiuntamente, richiesta di notifica amministrativa, controlli simultanei. Il Protocollo, in base all'esame delle disposizioni in esso contenute, può considerarsi sostanzialmente analogo agli strumenti di cooperazione amministrativa vigenti nella UE. Tale circostanza consente di continuare ad applicare ai soggetti passivi del Regno Unito le disposizioni contenute nell'articolo 35-ter, comma 5, del decreto IVA (cfr. risoluzioni del 5 dicembre 2003, n. 220/E e del 28 luglio 2020, n. 44/E). In conclusione, 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 ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto IVA" (24).

Tale soluzione "alternativa" potrebbe consentire all'operatore britannico di eseguire nello Stato Ue prescelto l'importazione dei beni provenienti da Uk o da altri Paesi extraUe, così da realizzare poi una cessione intracomunitaria nei

Nota:

(24) Un chiarimento in tal senso era stato recentemente auspicato in dottrina; per l'esattezza, D. MORABITO e A. ABAWI, in Impatti della Brexit sui rimborsi IVA delle società UK con o senza stabili organizzazioni in Italia, in il fisco n. 4 del 2021, avevano ritenuto "... auspicabile che l'Agenzia delle entrate chiarisca al più presto ... che le società UK possono continuare a registrarsi ai fini IVA in Italia tramite identificazione diretta, in alternativa alla nomina del rappresentante fiscale" (così pag. 339).

confronti del cessionario soggetto passivo Ue. In questo modo il *partner* comunitario verrebbe esonerato dall'assolvimento degli adempimenti e delle formalità previsti in caso di operazioni doganali (25), risultando, in particolar modo, esonerato da oneri probatori che potrebbero presentarsi nient'affatto agevoli.

Le operazioni con l'Irlanda del Nord

Dal 1° gennaio 2021 è in vigore il Protocollo su Irlanda e Irlanda del Nord (approvato il 31 gennaio 2021), in base al quale l'interscambio tra i Paesi europei e l'Irlanda del Nord continua a essere regolato dalla normativa unionale, e, in particolare, dal Codice doganale dell'UE e dalle regole proprie degli scambi intracomunitari (26).

Pertanto, le operazioni che comportano movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e gli Stati membri sono considerate operazioni *intra* UE (27).

Le operazioni che comportano movimenti di beni tra l'Irlanda del Nord e altre parti del Regno Unito sono invece considerate importazioni/esportazioni.

Lo specifico trattamento fiscale comporta, però, dal punto di vista squisitamente pratico, che gli operatori dell'Irlanda del Nord siano identificati, ai fini IVA, con uno specifico codice.

Questo codice è stato stabilito dalla Direttiva 2020/1756/UE ed è composto dai caratteri "XI". Il codice, chiaramente diverso da quello del Regno Unito (GB), può essere utilizzato fin da subito, atteso che esso attiene ad adempimenti tecnici, che non necessitano di norme di recepimento, pur richiedendo l'aggiornamento dei modelli recanti i codici identificativi degli Stati membri e dei *data base* che utilizzano i codici identificativi esteri (VIES, Oss-Ioss, VAT e Fca).

Il Protocollo in esame non contempla, tuttavia, le prestazioni di servizi, con riferimento alle quali, dunque, l'Irlanda del Nord deve considerarsi a tutti gli effetti Paese terzo, esattamente come il resto del Regno Unito (28).

Il regime delle prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizi rese e ricevute tra operatori comunitari e operatori britannici non rientrano nella disciplina recata dal cosiddetto Accordo di Natale

2020, né, tantomeno, vengono specificatamente regolate dall'Accordo di recesso.

Ne consegue che le prestazioni di servizi effettuate a partire dal 1° gennaio 2021 da o a favore di soggetti britannici non rientrano nella disciplina dell'IVA intracomunitaria e gli operatori identificati ai fini IVA in Italia applicheranno le regole (in tema di territorialità delle prestazioni) previste dall'art. 7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

Note:

(25) La Corte di giustizia, con la sentenza emessa il 19 aprile 2018, nella Causa C-580/16, ha precisato che quando un soggetto è identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in più di uno Stato membro, deve considerarsi solo il codice con cui ha effettuato l'acquisto intracomunitario. Tale principio deriva dalla necessità di tutelare gli obiettivi perseguiti dalla disciplina dell'Iva comunitaria (si veda, nello specifico, punto 39 della sentenza in richiamo), e, in particolare, quello della tassazione nel solo Paese in cui avviene il consumo (trattandosi di una imposta dove ad essere effettivamente colpito è il consumo finale del bene o del servizio, mentre le fasi che precedono detto consumo finale devono risultare neutrali per gli operatori commerciali che le realizzano). Ciò sta a significare che un soggetto passivo, pur essendo "fiscalmente residente" in un dato Paese membro, laddove abbia ottenuto un numero identificativo Iva presso un altro Paese membro, ben potrà rilevare le proprie operazioni Iva ricorrendo a tale ultimo numero identificativo, purché non intralci e/o non comprometta la tassazione IVA nel Paese finale (di destino) in cui si realizza il "consumo" (ossia, il momento impositivo ai fini IVA). Tale principio potrebbe in qualche modo confermare la possibilità per l'operatore UK di identificarsi in un qualsivoglia Paese membro, al fine di agevolare gli adempimenti comunque sostanzialmente funzionali alla definitiva tassazione del consumo, nel luogo in cui esso si manifesta. In merito alla sentenza in richiamo si vedano R. DE PIRRO, *Triangolari IVA: non imponibilità anche con doppia identificazione IVA*, in "Il fisco" n. 19 del 2018, pag. 1-1866, nonché, M. SIRRI e R. ZAVATTA, *La Corte UE chiarisce (non del tutto) l'uso del rappresentante fiscale nelle triangolari comunitarie*, in "Corriere Tributario" n. 24 del 2018, pag. 1890.

(26) Non sono necessari adempimenti doganali alla frontiera con l'Unione Europea e gli operatori non devono presentare una dichiarazione doganale, né devono pagare eventuali dazi per oltrepassare i confini con l'Irlanda del Nord.

(27) La *ratio* di tale regime si rinviene nella necessità di evitare il ritorno di una frontiera fisica tra Repubblica d'Irlanda e Irlanda del Nord, abbattuta grazie all'Accordo del Venerdì Santo del 1998. Il meccanismo agevolato si applicherà per i prossimi quattro anni. Successivamente, sarà l'Assemblea dell'Irlanda del Nord a decidere se prorogare il regime in esame.

(28) In effetti, l'Irlanda del Nord è soggetta ad un regime ibrido: continua a far parte non soltanto del Regno Unito, ma anche del mercato comune europeo. La Regione nordirlandese appartiene al territorio doganale del Regno Unito (art. 4, par. 1 del "Protocollo su Irlanda e Irlanda del Nord") ma continua a essere trattata anche come uno Stato membro UE dal punto di vista della circolazione dei beni (art. 13, par. 1 del "Protocollo su Irlanda e Irlanda del Nord").

I differenti adempimenti da porre in essere sono legati al momento di effettuazione dell'operazione; al riguardo, occorre rammentare che la data del 1° gennaio 2021 rappresenta lo spartiacque per l'applicabilità delle regole riguardanti la territorialità ai fini IVA.

Applicando le regole stabilite dall'art. 7-ter, le prestazioni di servizi "generiche" rese a committenti soggetti passivi d'imposta saranno territorialmente rilevanti in Italia se ivi è stabilito il relativo committente (art. 7-ter1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972); le prestazioni di servizi "generiche" rese a committenti non soggetti passivi d'imposta saranno invece territorialmente rilevanti in Italia se ivi è stabilito il prestatore (art. 7-ter1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972). L'IVA sarà assolta dal committente soggetto passivo o identificato in Italia, sulle prestazioni, non

IN SINTESI

Le prestazioni di servizi rese e ricevute tra operatori comunitari e operatori britannici non rientrano nella disciplina recata dall'Accordo di recesso del 2019, né in quella di cui all'Accordo commerciale di Natale 2020.

Ne consegue che le prestazioni di servizi effettuate a partire dal 1° gennaio 2021 da o a favore di soggetti britannici non rientrano nella disciplina dell'IVA intracomunitaria e gli operatori identificati ai fini IVA in Italia applicheranno le regole (in tema di territorialità delle prestazioni) previste dall'art. 7-ter e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

continuative, territorialmente ivi rilevanti, con le seguenti modalità:

- per le prestazioni di servizi ricevute da un soggetto *extra* Unione Europea, previa emissione di autofattura;
- per le prestazioni di servizi ricevute da un soggetto residente nella UE, mediante l'integrazione della fattura UE.

La territorialità legata alle fattispecie di cui all'art. 7-*quater* e seguenti, diverse da quelle delle prestazioni di servizi generici, determina ulteriori effetti in

merito all'assolvimento dell'IVA e al trattamento dell'operazione sia da parte dell'operatore britannico, sia da parte del soggetto italiano, che vanno pertanto esaminate caso per caso e conseguentemente regolate e formalizzate.