



Bruxelles, 11 settembre 2018

AVVISO AI PORTATORI DI INTERESSI

RECESSO DEL REGNO UNITO E NORME UNIONALI NEL SETTORE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Il 29 marzo 2017 il Regno Unito ha notificato l'intenzione di recedere dall'Unione a norma dell'articolo 50 del trattato sull'Unione europea. Salvo che un accordo di recesso ratificato¹ preveda una data diversa, la totalità del diritto primario e derivato dell'Unione cesserà quindi di applicarsi al Regno Unito alle ore 00.00 del 30 marzo 2019 (ora dell'Europa centrale) ("data del recesso")². Il Regno Unito diventerà allora un "paese terzo"³.

La preparazione al recesso è una questione che non riguarda soltanto l'Unione europea e le autorità nazionali, ma anche i privati.

Alla luce delle notevoli incertezze, in particolare riguardanti il contenuto di un eventuale accordo di recesso, si rammentano ai soggetti passivi le ripercussioni giuridiche nel settore dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), di cui si dovrà tenere conto al momento in cui il Regno Unito diventerà un paese terzo.

Fatte salve eventuali disposizioni transitorie che possono essere contenute in un eventuale accordo di recesso, a partire dalla data di recesso non sono più applicabili al Regno Unito le norme unionali in materia di IVA, in particolare la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto⁴ (di seguito la "direttiva IVA") e la direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro⁵. Ciò ha in particolare le seguenti

¹ I negoziati per un accordo di recesso con il Regno Unito sono in corso.

² A norma dell'articolo 50, paragrafo 3, del trattato sull'Unione europea, il Consiglio europeo, d'intesa con il Regno Unito, può decidere all'unanimità che i trattati cessino di applicarsi in una data successiva.

³ Un paese terzo è un paese che non è membro dell'Unione europea.

⁴ GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1.

⁵ GU L 44 del 20.2.2008, pag. 23.

conseguenze per quanto concerne il trattamento delle operazioni imponibili (cfr. infra, punto 1) e i rimborsi dell'IVA (cfr. infra, punto 2)^{6,7}:

1. PAGAMENTI E OBBLIGHI IVA

1.1. Trattamento delle cessioni di beni tra l'Unione e il Regno Unito

1.1.1. Norme unionali relative ai pagamenti e alle dichiarazioni IVA per le cessioni transfrontaliere di beni

La normativa dell'Unione in materia di IVA prevede regimi diversi di pagamento/dichiarazione IVA per le cessioni/gli acquisti e i movimenti transfrontalieri in provenienza e a destinazione degli Stati membri e dei paesi terzi.

A decorrere dalla data del recesso le norme dell'Unione in materia di cessioni e di movimenti transfrontalieri tra gli Stati membri dell'Unione non saranno più applicabili nelle relazioni tra gli Stati membri dell'UE a 27 (cioè l'Unione europea senza il Regno Unito) e il Regno Unito (ad es. le cessioni e gli acquisti intraunionali cesseranno di esistere; non sarà più applicato un regime di vendite a distanza per i beni in provenienza da e a destinazione del Regno Unito).

Invece, a decorrere dalla data del recesso, le cessioni e i movimenti di beni tra l'Unione e il Regno Unito sono soggetti alle norme in materia di IVA su importazioni ed esportazioni. I beni introdotti nel territorio IVA dell'Unione in provenienza dal Regno Unito o destinati a uscire da detto territorio per essere trasportati verso il Regno Unito saranno pertanto soggetti a vigilanza doganale e potranno essere soggetti a controlli doganali a norma del regolamento (UE) n. 952/2013, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione⁸.

- L'IVA sarà dovuta all'**importazione** nell'Unione⁹, al tasso che si applica alle cessioni degli stessi beni all'interno dell'Unione¹⁰. L'IVA sarà dovuta alle autorità doganali al

⁶ Il presente avviso integra l'"Avviso ai portatori di interessi - Recesso del Regno Unito e norme unionali nel settore delle dogane e delle imposte indirette", pubblicato il 30 gennaio 2018.

⁷ Nel contesto dei negoziati per l'accordo di recesso tra l'Unione e il Regno Unito, l'Unione sta cercando di concordare soluzioni con il Regno Unito concernenti le cessioni e le prestazioni che hanno avuto luogo prima della fine del periodo di transizione. Si veda in particolare l'ultima versione del progetto di accordo di recesso concordato a livello di negoziatori, disponibile al seguente indirizzo: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf e la "dichiarazione comune" dei negoziatori dell'Unione e del governo del Regno Unito presentata il 19 giugno 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).

⁸ GU L 269 del 10.10.2013, pag. 1.

⁹ Articolo 2, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA.

¹⁰ Articolo 94, paragrafo 2, della direttiva IVA.

momento dell'importazione, a meno che lo Stato membro di importazione permetta di includere l'IVA all'importazione nella dichiarazione IVA periodica del soggetto passivo¹¹. La base imponibile è stabilita sulla base del valore in dogana, ma è aumentata da a) imposte, dazi, prelievi e altre tasse dovuti fuori dello Stato membro d'importazione, nonché quelli dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'IVA da riscuotere; e b) spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvivono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nell'Unione qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta¹².

Il regime doganale di **esportazione** sarà obbligatorio per i beni unionali che escono dal territorio doganale dell'Unione. In primo luogo l'esportatore presenterà i beni e una dichiarazione pre-partenza (dichiarazione doganale, dichiarazione di riesportazione, dichiarazione sommaria di uscita) presso l'ufficio doganale competente del luogo in cui è stabilito, ovvero dove i beni sono imballati o caricati per l'esportazione (ufficio doganale di esportazione). Successivamente i beni saranno presentati all'ufficio doganale di uscita, che può esaminare i beni presentati sulla base delle informazioni ricevute dall'ufficio doganale di esportazione e vigilerà sulla loro uscita materiale dal territorio doganale dell'Unione.

I beni saranno esenti da IVA se sono spediti o trasportati verso una destinazione al di fuori dell'Unione¹³. Il fornitore dei beni esportati deve essere in grado di provare che hanno lasciato l'Unione. A tale riguardo gli Stati membri generalmente si basano sulla certificazione di uscita consegnata all'esportatore dall'ufficio doganale di esportazione.

1.1.2. Consigli ai soggetti passivi per la preparazione al recesso in assenza di un accordo di recesso

I soggetti passivi nell'Unione dovrebbero adottare tutte le misure necessarie per essere certi di poter fornire tutte le prove necessarie con riguardo alle cessioni e agli acquisti intraunionali da loro effettuati in provenienza da o a destinazione del Regno Unito prima della data del recesso e con riguardo a tutte le altre cessioni da loro effettuate nel Regno Unito o ricevute dal Regno Unito prima della data del recesso.

¹¹ Articolo 211 della direttiva IVA.

¹² Articoli 85 e 86 della direttiva IVA.

¹³ Articolo 146 della direttiva IVA.

È possibile che i soggetti passivi debbano familiarizzarsi con le procedure e le formalità doganali relative all'importazione e all'esportazione di beni¹⁴.

1.2. Trattamento delle prestazioni di servizi tra l'Unione e il Regno Unito

1.2.1. Norme unionali relative alle prestazioni transfrontaliere di servizi

La normativa dell'Unione in materia di IVA prevede regimi diversi di pagamento/dichiarazione IVA per le prestazioni transfrontaliere di servizi in provenienza e a destinazione degli Stati membri e dei paesi terzi. Il luogo delle prestazioni di servizi dipende da vari fattori, quali la natura del servizio, il fatto che il destinatario del servizio sia o non sia un soggetto passivo, il luogo in cui il servizio è svolto, ecc.

Il recesso del Regno Unito potrebbe avere conseguenze per i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito che prestano servizi nell'Unione a partire dalla data del recesso e per i soggetti passivi stabiliti nell'Unione che prestano servizi nel Regno Unito a partire dalla data del recesso.

In particolare, gli Stati membri possono esigere la designazione di un rappresentante fiscale se il soggetto passivo prestatore dei servizi è stabilito in un paese terzo che non assicura la cooperazione amministrativa e l'assistenza in materia di recupero dell'IVA¹⁵. A decorrere dalla data del recesso tale obbligo può applicarsi ai soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito.

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito che applicano il sistema del mini sportello unico (MOSS) per le prestazioni da impresa a consumatore (B2C) di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi elettronici a destinatari nell'Unione dovranno modificare la loro identificazione MOSS (cfr. infra, punto 1.3).

1.2.2. Consigli ai soggetti passivi per la preparazione al recesso in assenza di un accordo di recesso

I soggetti passivi stabiliti nell'Unione dovrebbero adottare tutte le misure necessarie per essere certi di poter fornire tutte le prove necessarie con riguardo alle prestazioni di servizi da loro effettuate nel Regno Unito o ricevute dal Regno Unito prima della data del recesso.

I soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito dovranno verificare se nuovi obblighi IVA saranno loro applicabili con riguardo alle prestazioni di servizi da essi effettuate all'interno dell'Unione dopo il recesso del Regno Unito.

¹⁴ Si veda l'Avviso ai portatori di interessi - Recesso del Regno Unito e norme unionali nel settore delle dogane e delle imposte indirette, pubblicato il 30 gennaio 2018.

¹⁵ Articolo 204 della direttiva IVA.

1.3. Presentazione delle dichiarazioni IVA attraverso il regime del mini sportello unico

1.3.1. *Il regime del mini sportello unico dell'Unione*

In conformità all'articolo 58 della direttiva IVA, le prestazioni da impresa a consumatore (B2C) di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi elettronici sono soggette ad IVA nello Stato membro di consumo.

Gli articoli da 358 a 369 *duodecies* della direttiva IVA fissano il quadro giuridico dei regimi speciali per i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione o servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi nell'Unione - i regimi del mini sportello unico (MOSS). Il regime MOSS consente a un soggetto passivo di presentare una dichiarazione IVA al mini sportello unico per ogni trimestre civile nello Stato membro di identificazione. Lo Stato membro di identificazione scinde la dichiarazione IVA presentata al mini sportello unico tra i vari Stati membri di consumo e trasmette loro le informazioni.

La direttiva IVA prevede un regime MOSS per i soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di consumo ("regime MOSS dell'Unione") e un regime MOSS per i soggetti passivi stabiliti in un paese terzo ("regime MOSS extra Unione").

1.3.2. *Consigli ai soggetti passivi per la preparazione al recesso in assenza di un accordo di recesso*¹⁶

a) Soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro dell'Unione a 27 o in un paese terzo, identificati ai fini del MOSS nell'Unione a 27 e che effettuano prestazioni da impresa a consumatore (B2C) di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi elettronici a destinatari nel Regno Unito

Questi soggetti passivi sono debitori dell'IVA per i servizi prestati fino al giorno prima della data del recesso (ossia fino al 29 marzo 2019 compreso) in conformità alla direttiva IVA. Per i servizi prestati nel Regno Unito prima della data del recesso il Regno Unito deve ancora essere considerato uno Stato membro di consumo. Pertanto le dichiarazioni IVA presentate al MOSS per il primo trimestre civile del 2019 dovrebbero includere anche i servizi prestati nel Regno Unito fino alla data del recesso, anche se i soggetti passivi

¹⁶ Nel contesto dei negoziati per l'accordo di recesso tra l'Unione e il Regno Unito, l'Unione sta cercando di concordare soluzioni con il Regno Unito per quanto riguarda le dichiarazioni IVA presentate in conformità alle norme del mini sportello unico. Si veda in particolare l'ultima versione del progetto di accordo di recesso concordato a livello di negoziatori, disponibile al seguente indirizzo: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf e la "dichiarazione comune" dei negoziatori dell'Unione e del governo del Regno Unito presentata il 19 giugno 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).

sono tenuti a presentare tali dichiarazioni IVA al MOSS dopo la data del recesso.

b) Soggetti passivi identificati ai fini del MOSS nel Regno Unito e che effettuano prestazioni da impresa a consumatore (B2C) di servizi di telecomunicazione, servizi di teleradiodiffusione e servizi elettronici a destinatari negli Stati membri dell'UE a 27

Questi soggetti passivi sono debitori dell'IVA per i servizi in conformità alla direttiva IVA. In assenza di un accordo di recesso, al fine di facilitare la presentazione delle dichiarazioni negli Stati membri dell'UE a 27 per i servizi prestati dal 1° gennaio 2019 fino al giorno prima della data del recesso (vale a dire fino al 29 marzo 2019 compreso), tali soggetti passivi dovrebbero adottare le seguenti misure:

- **Soggetti passivi stabiliti in un paese terzo e identificati ai fini del MOSS nel regime MOSS extra Unione nel Regno Unito:** questi soggetti passivi dovrebbero trasferire la loro identificazione MOSS dal Regno Unito a uno Stato membro dell'Unione a 27. Un trasferimento anticipato - anche prima del primo trimestre del 2019 - può facilitare future rettifiche delle dichiarazioni presentate al MOSS prima della data del recesso¹⁷.
- **Soggetti passivi stabiliti in un paese terzo con una stabile organizzazione nel Regno Unito e in almeno uno Stato membro dell'Unione a 27:** se detti soggetti passivi hanno optato per l'identificazione nell'ambito del **regime MOSS dell'Unione** nel Regno Unito e mantengono la loro stabile organizzazione nel Regno Unito, essi sono in linea di principio vincolati alla loro decisione per l'anno civile interessato e i due anni civili successivi (ai sensi dell'articolo 369 *bis*, secondo comma, della direttiva IVA). Tuttavia, dato che non possono rimanere identificati nel regime MOSS dell'Unione nel Regno Unito a partire dalla data del recesso, essi dovrebbero trasferire la loro identificazione nel regime MOSS dell'Unione dal Regno Unito a uno Stato membro dell'UE-27 a decorrere dalla data del recesso¹⁸.

¹⁷ Nell'Unione è possibile presentare dichiarazioni rettificative fino a 3 anni dopo il periodo d'imposta considerato (articolo 61, paragrafo 2, del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio).

¹⁸ L'articolo 369 *bis*, secondo comma, della direttiva IVA stabilisce che questi soggetti passivi sono vincolati alla loro decisione per l'anno civile interessato e i due anni civili successivi. Questo significa che, se la loro decisione di essere identificati nel regime MOSS dell'Unione nel Regno Unito è stata presa prima del 2017, tali soggetti passivi potrebbero già trasferire la loro identificazione nel regime MOSS dell'Unione a uno Stato membro dell'Unione a 27 prima della data del recesso.

- **Soggetti passivi stabiliti solo nel Regno Unito:** se questi soggetti passivi hanno optato per l'identificazione nel regime MOSS dell'Unione, mantengono la loro stabile organizzazione nel Regno Unito e desiderano continuare ad avvalersi del regime MOSS, dovrebbero registrarsi nel **regime MOSS extra Unione** in uno Stato membro dell'Unione a 27 con effetto dalla data del recesso, in conformità all'articolo 359 della direttiva IVA, poiché saranno considerati soggetti passivi non stabiliti nell'Unione a decorrere dalla data del recesso.

Se, conformemente ai consigli di cui al punto 1.3.2., i soggetti passivi attualmente identificati ai fini del MOSS nel Regno Unito si identificano ai fini del MOSS in uno degli Stati membri dell'Unione a 27, potrebbero dichiarare le loro operazioni MOSS del primo trimestre del 2019 a favore di destinatari nell'Unione a 27 nella prima dichiarazione IVA al MOSS che presentano in uno degli Stati membri dell'Unione a 27 nell'aprile 2019, in conformità all'articolo 369 *septies* della direttiva IVA.

2. RIMBORSI IVA

2.1. Norme unionali in materia di rimborsi IVA

La normativa dell'Unione in materia di IVA prevede regimi diversi di rimborso dell'IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro in cui hanno versato l'IVA, in funzione del fatto che il soggetto passivo sia stabilito nell'Unione o in un paese terzo.

a) Soggetti passivi stabiliti nell'Unione

A norma degli articoli 170 e 171 della direttiva IVA, un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro può chiedere a uno Stato membro in cui non è stabilito il rimborso dell'IVA versata in quel paese. Si applica la seguente procedura:

- la richiesta di rimborso deve essere presentata per via elettronica allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento (articolo 15 della direttiva 2008/9/CE);
- la richiesta di rimborso deve essere trasmessa dallo Stato membro di stabilimento allo Stato membro di rimborso entro 15 giorni (articolo 48, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio¹⁹);
- lo Stato membro di rimborso deve prendere una decisione sulla richiesta di rimborso entro 4 mesi (articolo 19, paragrafo 2, della direttiva 2008/9/CE); se la richiesta di rimborso è approvata, il

¹⁹ Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (GU L 268 del 12.10.2010, pag. 1).

rimborso deve essere pagato entro 4 mesi + 10 giorni lavorativi (articolo 22 della direttiva 2008/9/CE); tali periodi possono essere prolungati se lo Stato membro di rimborso chiede informazioni aggiuntive (articolo 21 della direttiva 2008/9/CE).

b) Soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione

Secondo la Tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità²⁰ (di seguito " Tredicesima direttiva IVA"), i rimborsi dell'IVA da parte degli Stati membri ai soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione sono soggetti alle seguenti condizioni:

- la richiesta deve essere presentata direttamente allo Stato membro cui è richiesto il rimborso, secondo le modalità stabilite da tale Stato membro (articolo 3, paragrafo 1, della Tredicesima direttiva IVA);
- il rimborso dell'IVA può essere subordinato a una condizione di reciprocità (il che significa che il rimborso è autorizzato soltanto se il rimborso dell'IVA è concesso anche dal paese terzo ai soggetti passivi stabiliti nello Stato membro interessato (articolo 2, paragrafo 2, della Tredicesima direttiva IVA);
- ciascuno Stato membro ha la facoltà di esigere che il soggetto passivo stabilito in un paese terzo designi un rappresentante fiscale al fine di ottenere il rimborso dell'IVA (articolo 2, paragrafo 3, della Tredicesima direttiva IVA).

2.2. Consigli ai soggetti passivi per la preparazione al recesso in assenza di un accordo di recesso²¹

a) Soggetti passivi stabiliti nell'Unione a 27 che chiedono un rimborso al Regno Unito

Tali soggetti passivi hanno diritto al rimborso da parte del Regno Unito per il periodo compreso fino al giorno prima della data del recesso (ossia fino al 29 marzo 2019 compreso). Attualmente non vi è alcuna certezza in merito al futuro regime del Regno Unito per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti al di fuori del Regno Unito. Pertanto i soggetti passivi stabiliti

²⁰ GU L 326 del 21.11.1986, pag. 40.

²¹ Nel contesto dei negoziati per l'accordo di recesso tra l'Unione e il Regno Unito, l'Unione sta cercando di concordare soluzioni con il Regno Unito al fine di garantire il rimborso dell'IVA in relazione ad operazioni effettuate prima della fine del periodo di transizione in situazioni in cui la richiesta di rimborso non poteva essere presentata dal soggetto passivo o inoltrata dal suo Stato di residenza prima della fine del periodo di transizione. Si veda in particolare l'ultima versione del progetto di accordo di recesso concordato a livello di negoziatori, disponibile al seguente indirizzo: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/draft_agreement_coloured.pdf e la "dichiarazione comune" dei negoziatori dell'Unione e del governo del Regno Unito presentata il 19 giugno 2018 (https://ec.europa.eu/commission/brexit-negotiations/negotiating-documents-article-50-negotiations-united-kingdom_en).

nell'Unione a 27 dovrebbero considerare la possibilità di chiedere un rimborso al Regno Unito mentre quest'ultimo è ancora uno Stato membro, purché le condizioni di cui alla direttiva IVA e alla direttiva 2008/9/CE siano soddisfatte.

b) Soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito che chiedono un rimborso a uno Stato membro dell'Unione a 27

A decorrere dalla data del recesso le richieste presentate da tali soggetti passivi per ottenere un rimborso dagli Stati membri dell'Unione a 27 seguono le norme procedurali dell'Unione per i soggetti passivi stabiliti al di fuori dell'Unione (cfr. sopra).

Il sito web della Commissione sulla fiscalità e unione doganale (https://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en) fornisce informazioni generali sulle conseguenze dell'eventuale recesso nel settore dell'IVA. Tali pagine saranno aggiornate con informazioni aggiuntive, se del caso.

Commissione europea
Direzione generale Fiscalità e unione doganale