

BREXIT

**Formalità doganali e fiscalità negli scambi
con UK alla luce del TCA – gli effetti per gli
operatori dal 2022**

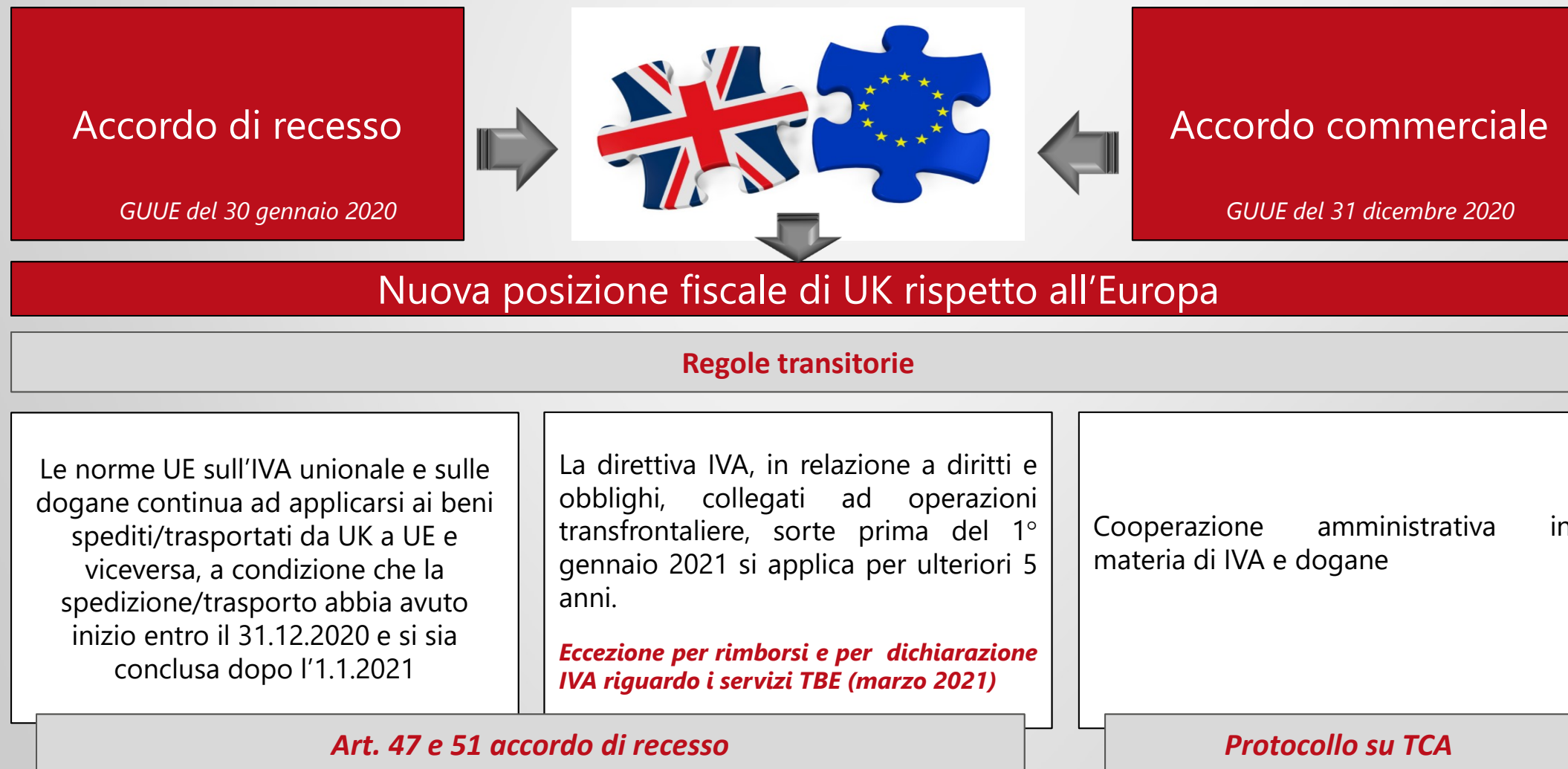
*Prof Avv. Benedetto Santacroce
Studio Legale Tributario Santacroce & Partners*



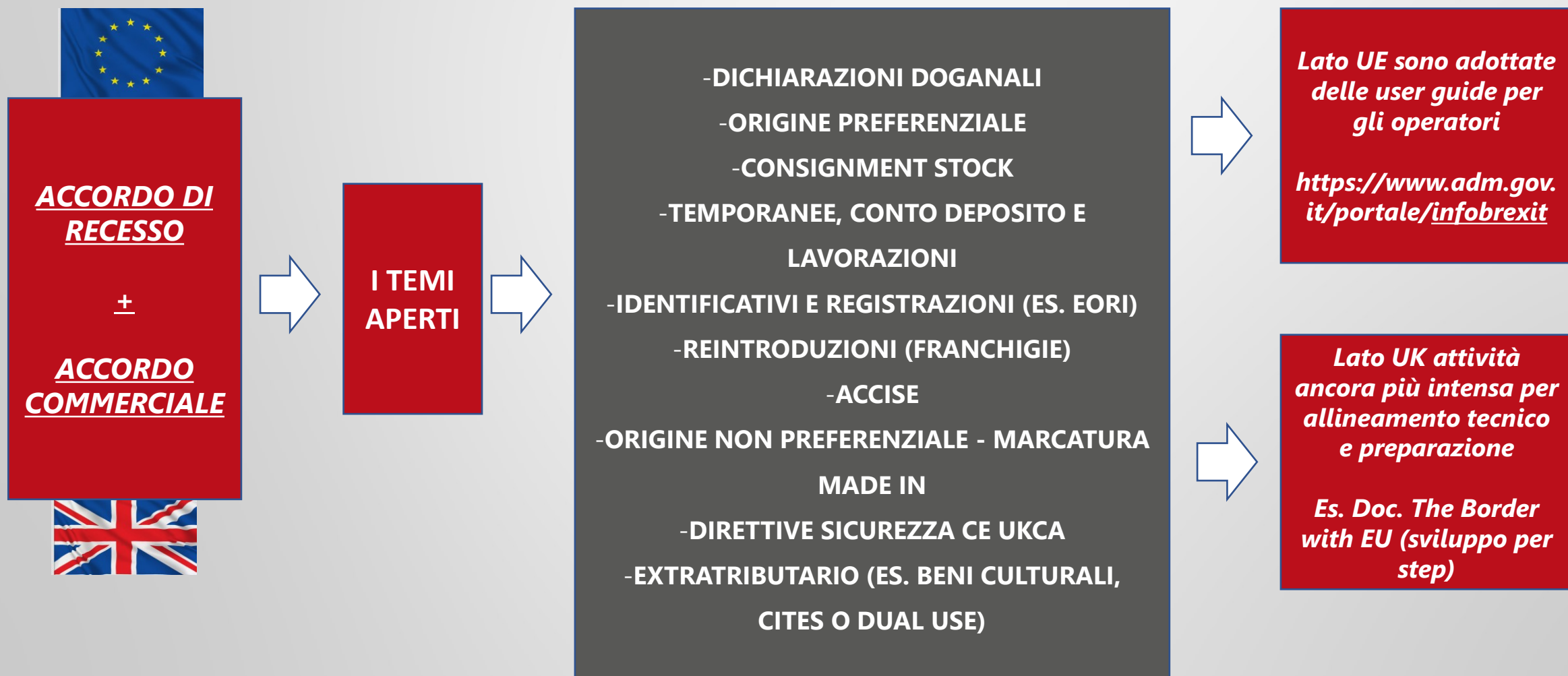
Inquadramento generale



Inquadramento generale



Inquadramento generale



L'Autorità fiscale del Regno Unito (**HMRC**), con il documento "***The Border with the European Union***", ha rilasciato delle linee guida rivolte agli operatori UE che intendano effettuare operazioni doganali nel Regno Unito, dopo la fine del periodo di transizione dovuto alla Brexit.

Considerati gli impatti del COVID-19, e tenuto conto della necessità che le imprese (e le stesse dogane UK) si adeguino ai nuovi cambiamenti, l'applicazione della nuova disciplina doganale è stata distinta in **fasi successive**, in base a **due approcci**:

- ☐ Per la generalità delle merci, cd. «*STANDARD GOODS*» è stato previsto un «*CORE MODEL*»
- ☐ Per le merci indicate nell'allegato C della guida («*CONTROLLED GOOD*»), è stata prevista una disciplina più stringente

DA GENNAIO 2021:

- Gli operatori devono essere dotati di Cod. EORI GB
- È stato introdotto il sistema GVMS (*Goods Vehicle Movement Service*) solo per il transito.
- è attiva la «*UK Global Tariff*»
- è previsto un autonomo «*Sanctions Act*»

DAL 1 OTTOBRE 2021:

L'entrata di determinate categorie di merci (es. alimentari, vegetali, farmaci) necessiterà di una notifica preventiva e dovrà essere accompagnata da apposita documentazione.

DA gennaio 2022

- Non sarà più possibile presentare dichiarazioni differite.
- Saranno obbligatorie le *Safety and Security Declarations (S&S)*

DA marzo 2022

- Controlli fisici alle frontiere animali vivi e piante

«CONTROLLED GOODS» - allegato C alla guida

- Beni oggetto di convenzioni internazionali (es. specie di flora e fauna selvatiche minacciate di estinzione (CITES);
- Idrofluorocarburi e sostanze che riducono lo strato di ozono;
- Diamanti grezzi (Kimberley);
- Importazione temporanea di beni non deperibili (Carnet ATA)
- **Merci soggette a controlli sanitari e fitosanitari**, ad es. Prodotti animali (prodotti di origine animale e sottoprodotti di origine animale);
- Pesce, crostacei e loro prodotti;
- Alimenti e mangimi ad alto rischio non di origine animale (HRFNAO);
- Animali vivi e materiale germinale; Equini; Organici; Animali domestici;
- Piante e prodotti vegetali
- **Merci con requisiti doganali aggiuntivi, ad es. Prodotti soggetti ad accisa**
- **Altri beni, comprese le esportazioni strategiche, ad es. Acqua in bottiglia;**
- Precursori di droghe; Precursori di esplosivi; Armi da fuoco;
- **Medicinali** e medicazioni veterinarie contenenti farmaci controllati; farmaci controllati
- Rifiuti;
- Isotopi medici; forniture per studi clinici; Sostanze di origine umana;
- ecc

UK IMPORTS TIMETABLE

DA OTTOBRE 2021	<ul style="list-style-type: none"> • Obbligatoria la pre-notifica per i prodotti di origine animale (POAO), alcuni sottoprodotti di origine animale (ABP) e alimenti ad alto rischio non di origine animale (HRFNAO). • Necessario il certificato sanitario di esportazione per i POAO e alcuni ABP
DA GENNAIO 2022	<ul style="list-style-type: none"> • I controlli fisici SPS su piante ad alto rischio, prodotti agroalimentari e mangimi (compresi prodotti di origine animale e alimenti ad alto rischio non di origine animale) avranno luogo presso i posti di controllo frontaliere (BCP) anziché nel luogo di destinazione effettivo. • Saranno richiesti requisiti in materia di notifica preliminare e controlli documentali (compresi certificati fitosanitari) per le piante e i prodotti vegetali a basso rischio
FINO A GENNAIO 2022	<ul style="list-style-type: none"> • Saranno richieste le <i>Security Declarations</i> per le importazioni (Entry Safety and Security - ENS) • E' stata prorogata la possibilità di utilizzare il sistema di dichiarazione in differita, compresa la presentazione di dichiarazioni supplementari fino a sei mesi dopo l'importazione delle merci.
DA MARZO 2022	<ul style="list-style-type: none"> • Verranno effettuati controlli ai BCP anche su piante e prodotti vegetali a basso rischio

N.B. Le importazioni di «controlled goods» necessitano sempre di «full custom declaration»

Dal 1.10.2021, l'importazione in UK di **POAO** sottoposti a misure di salvaguardia dovrà essere **pre-notificata** alle autorità britanniche tramite il **sistema IPAFFS** (*Import of products, animals, food and feed system*)

<https://www.gov.uk/guidance/import-of-products-animals-food-and-feed-system>

Il **codice UNN** (*unique notification number*) scaturito da tale procedura dovrà essere apposto sul **certificato sanitario**, per l'emissione del quale è richiesta l'ispezione di un veterinario autorizzato che verifichi il rispetto degli standard previsti.

Per tipologia di prodotto è previsto un apposito modello di certificato scaricabile al link:

<https://www.gov.uk/government/collections/health-certificates-for-animal-and-animal-product-imports-to-great-britain>

Il certificato originale dovrà viaggiare con la merce, mentre copia elettronica dello stesso sarà caricata sul sistema IPAFFS

Le istruzioni per la compilazione del certificato sono rinvenibili al link:

<https://www.gov.uk/government/publications/how-to-complete-a-health-certificate-for-imports-to-great-britain/how-to-complete-a-health-certificate-for-imports-to-great-britain>

Eventuali modifiche relative al destinatario, al BCP di ingresso, alla data di trasporto o al mezzo di trasporto potranno essere successivamente comunicate all'autorità UK competente.

<i>HC = health certificate</i>	DAL 1.1.2021	DAL 1.10.2021	DAL 1.1. 2022	DAL 1.3.2022
Animali vivi	Pre notifica e HC Controlli a destinazione	Pre notifica e HC Controlli a destinazione	Pre notifica e HC	Pre notifica e HC Controlli presso BCP
Prodotti germinali	Pre notifica e HC Controlli a destinazione	Pre notifica e HC Controlli a destinazione	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	
POAO	Documenti commerciali	Pre notifica e HC *	Pre notifica e HC * Controlli presso BCP	
POAO sotto misure di salvaguardia	Pre notifica e HC	Pre notifica e HC	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	
SOA ad alto rischio	Pre notifica e doc. commerciali	Pre notifica e HC	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	
SOA a basso rischio	Documenti commerciali	HC	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	
Prodotti compositi		Pre notifica e HC *	Pre notifica e HC * Controlli presso BCP	
Piante e prodotti vegetali alta priorità	Pre notifica e HC Controlli a destinazione	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	Pre notifica e HC Controlli presso BCP	
Piante e prodotti vegetali regolamentati	Documenti commerciali		Pre notifica e HC	Controlli presso BCP

In base alla scansione temporale prevista per le diverse tipologie di merce, la procedura di certificazione è la seguente:

ESPORTATORE UE



IMPORTATORE UK



- 2**
- Inserisce il cod. UNN sul certificato sanitario;
 - Fornisce all'importatore copia elettronica del certificato

- 1**
- pre-notifica all'autorità l'arrivo della merce tramite sistema IPAFFS;
 - Fornisce all'esportatore il n. unico di notifica cd. UNN

- 3**
- Carica copia elettronica del certificato su IPAFFS.

- 4**
- Avvia la spedizione scortata dal certificato in originale

- 5**
- Controlli a destinazione o presso BCP

Da gennaio 2022

Non sarà più possibile presentare dichiarazioni differite.

Saranno applicati due modelli di sdoganamento a seconda della dogana di entrata

THE TEMPORARY STORAGE MODEL

Consente lo stoccaggio delle merci alla frontiera fino a 90 giorni prima di essere immesse in libera pratica, esportate o vincolate ad un regime speciale.

THE PRE-LODGEMENT MODEL

(presso i siti che non possono gestire lo stoccaggio temporaneo)

Le merci in arrivo dovranno aver presentato la dichiarazione prima della partenza dall'UE (con l'ausilio della piattaforma **GVMS** – *Goods Vehicle Movement Service*)

IVA

sarà applicata a tutte le importazioni aventi valore superiore a £ 135, con le stesse aliquote previste per i beni Extra UE (*RoW imports*)

VAT REGISTERED TRADER:

Potrà contabilizzare l'IVA in dichiarazione utilizzando la contabilità IVA differita

NOT VAT REGISTERED TRADER

Dovrà pagare l'IVA in dogana. Come previsto per i dazi, potrà differire il pagamento fino a 30 giorni dall'introduzione della merce

L'HRMC RACCOMANDA ALLE SOCIETÀ DI:

1. **Premunirsi di un codice EORI GB;**
2. **Affidarsi ad un intermediario per l'espletamento delle formalità doganali.**

n. b. L'utilizzo del sistema di gestione doganale (CHIEF o il nuovo CDS) richiede che il dichiarante sia in possesso di un **badge CHIEF** rilasciato dall'Autorità doganale;
3. **Richiedere un conto di differimento dei dazi (DDA-*Duty deferement account*)** per accedere alle modalità di pagamento semplificate;
4. **Ottenere le autorizzazioni necessarie** per accedere alle procedure di semplificazione (es. *deferred declarations, simplified declarations, ecc...*);

L'identificazione ai fini IVA

Identificazione diretta /nomina di un rappresentante fiscale = Strumenti per i soggetti non stabiliti in uno Stato membro che permette di assolvere obblighi, esercitare diritti derivanti dalla Direttiva IVA

Fino al 31.12.2020

Gli operatori UK, come tutti gli altri operatori UE, potevano operare nei diversi Stati membri sia attraverso l'identificazione diretta sia attraverso un rappresentante fiscale

Dopo l'1.1.2021

Problema

Gli operatori UE e UK possono continuare a svolgere la propria attività negli ordinamenti speculari attraverso ID diretta / RF in precedenza acquisiti/nominato in precedenza?

Risposte a confronto

Secondo l'ordinamento UK 

Sì

Secondo l'ordinamento IT 

NO, in caso di identificazione diretta del soggetto UK in Italia è necessario la cancellazione della precedente posizione e la nomina di un rappresentante fiscale – **FAQ sul sito web AdE**

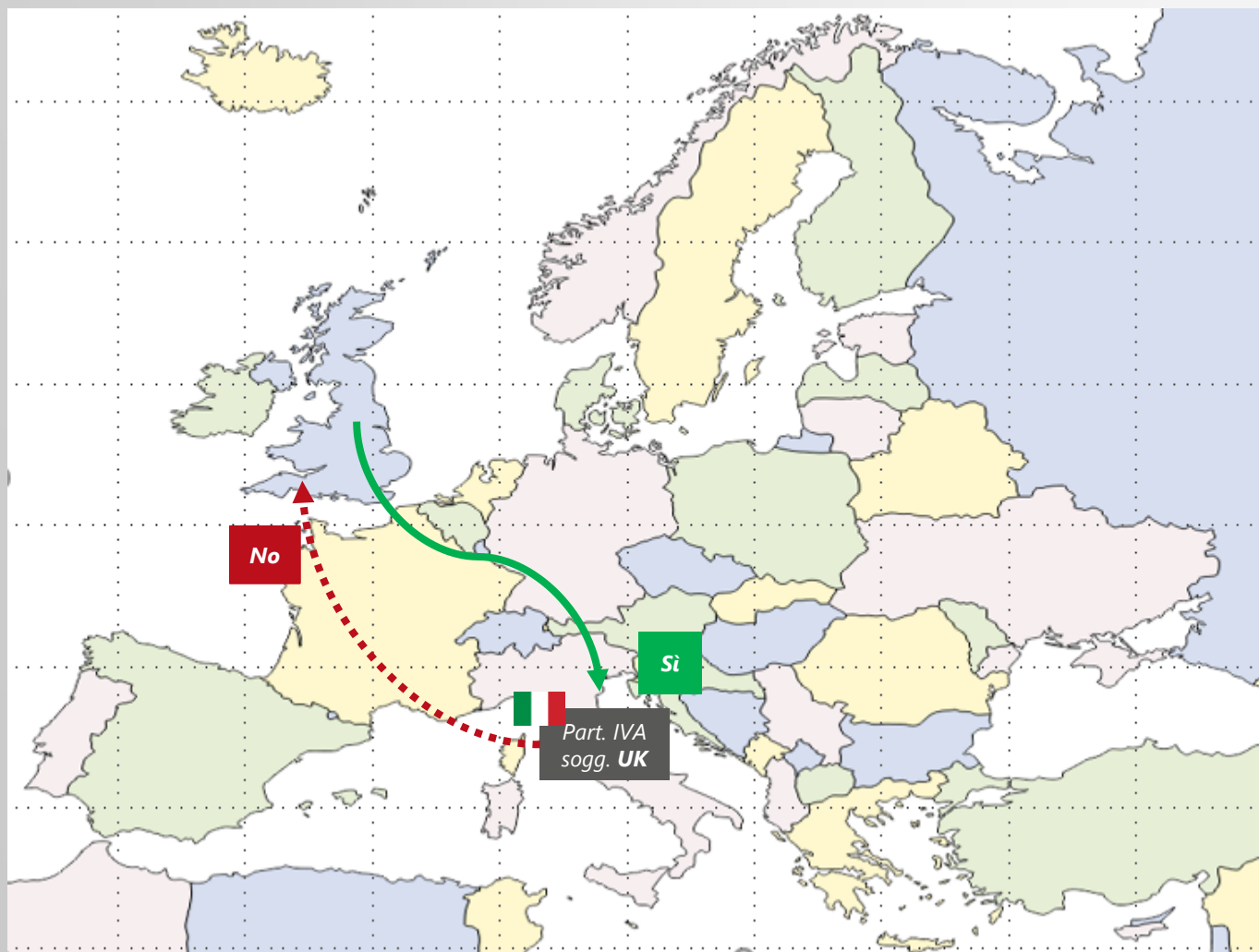
Posizione superata dal successivo intervento

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'art. 17, comma 2, DPR 633/72.

I soggetti UK che già dispongono in Italia di un rapp. fiscale IVA o di un identificativo IVA, nominato o rilasciato prima del 1° gennaio 2021, possono continuare ad avvalersene per le operazioni interne - **Risoluzione 7/E/2021**

L'identificazione ai fini IVA

Identificazione diretta /nomina di un rappresentante fiscale nelle operazioni extraUE



Gli operatori UK possono operare con il proprio codice identificativo in **importazione**.

Ai fini IVA, non possono, invece, utilizzarlo per le **esportazioni** (vale lo stesso per il soggetto UE non stabilito in UK).

Ai fini dichiarativi, tali soggetti, per poter esportare devono nominare **un rappresentante doganale stabilito** che effettui l'esportazione in proprio e per conto del soggetto non stabilito assumendosi tutte le relative responsabilità.

N.B.

L'identificazione IVA **non** coincide con il Codice EORI

Consente al soggetto non residente di operare in Dogana

CON LA RISPOSTA AD INTERPELLO N. 260 DEL 19 APRILE 2021, L'AGENZIA DELLE ENTRATE

➤ *Premettendo che:*

I soggetti passivi stabiliti in UK possono assolvere gli obblighi in ambito IVA in Italia, ed esercitare i relativi diritti, continuando ad accedere all'istituto dell'**identificazione diretta** o, in alternativa, nominando un **Rappresentante fiscale** in Italia (Risoluzione AdE del 1 febbraio 2021, n. 7/E)

➤ *Ha precisato:*

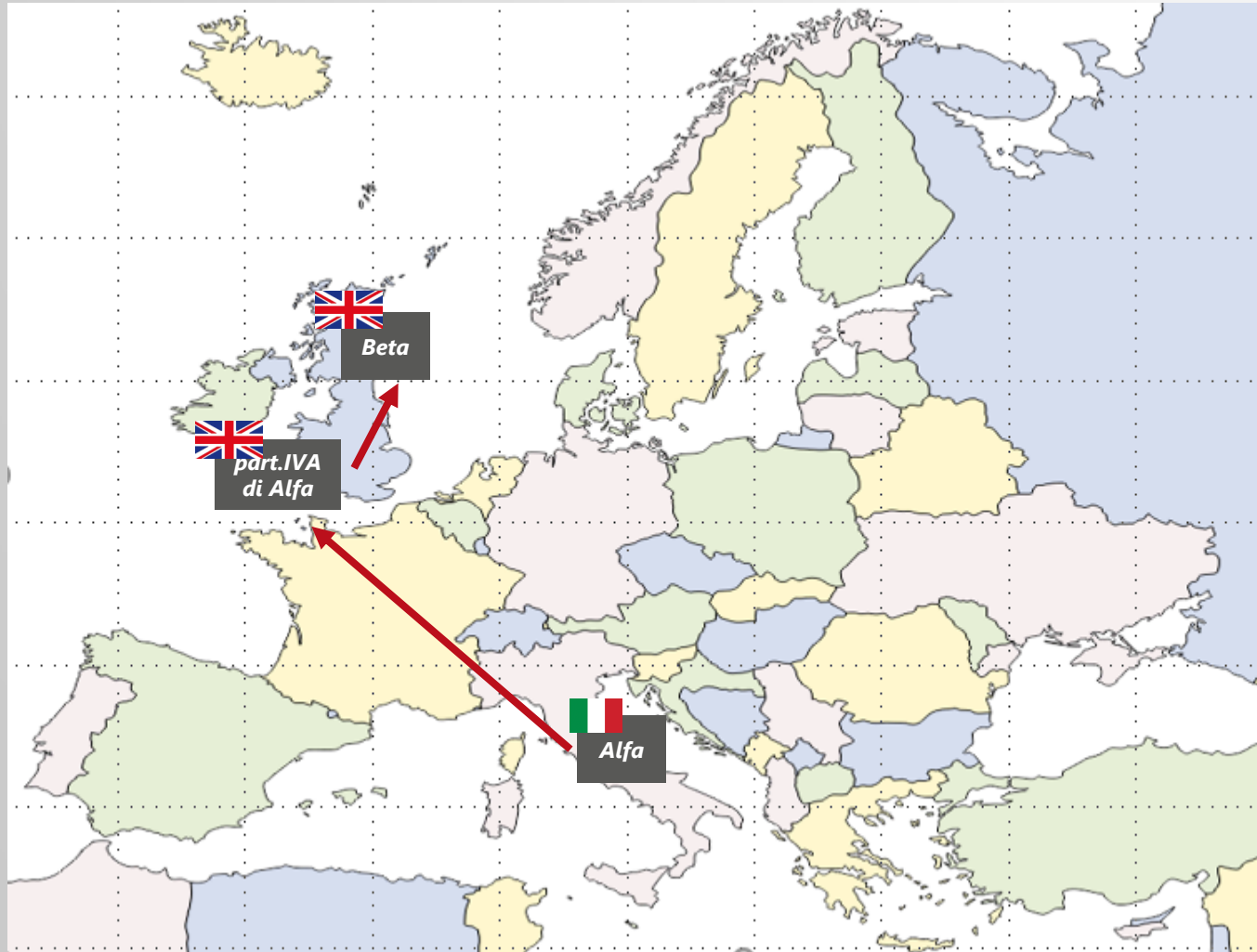
L'eventuale passaggio dall'identificazione diretta alla Rappresentanza fiscale IVA consente il trasferimento - senza soluzione di continuità - del plafond maturato nell'anno precedente (o nei 12 mesi precedenti), a condizione che non mutino le condizioni soggettive ed oggettive

➤ *Dunque:*

Se il soggetto passivo UK ha i requisiti per assumere lo status di esportatore abituale, questi può consentire al proprio Rappresentante fiscale di utilizzare il plafond IVA maturato in capo numero identificativo IVA operativo nel periodo ante Brexit.

operazioni con beni di proprietà in UK

Conto deposito



Descrizione dell'operazione

- La società *Alfa* ha trasferito merci per esigenze della propria impresa (in conto deposito) in UK nel 2020
- Nel 2021 *Alfa* vende la merce alla società *Beta* UK

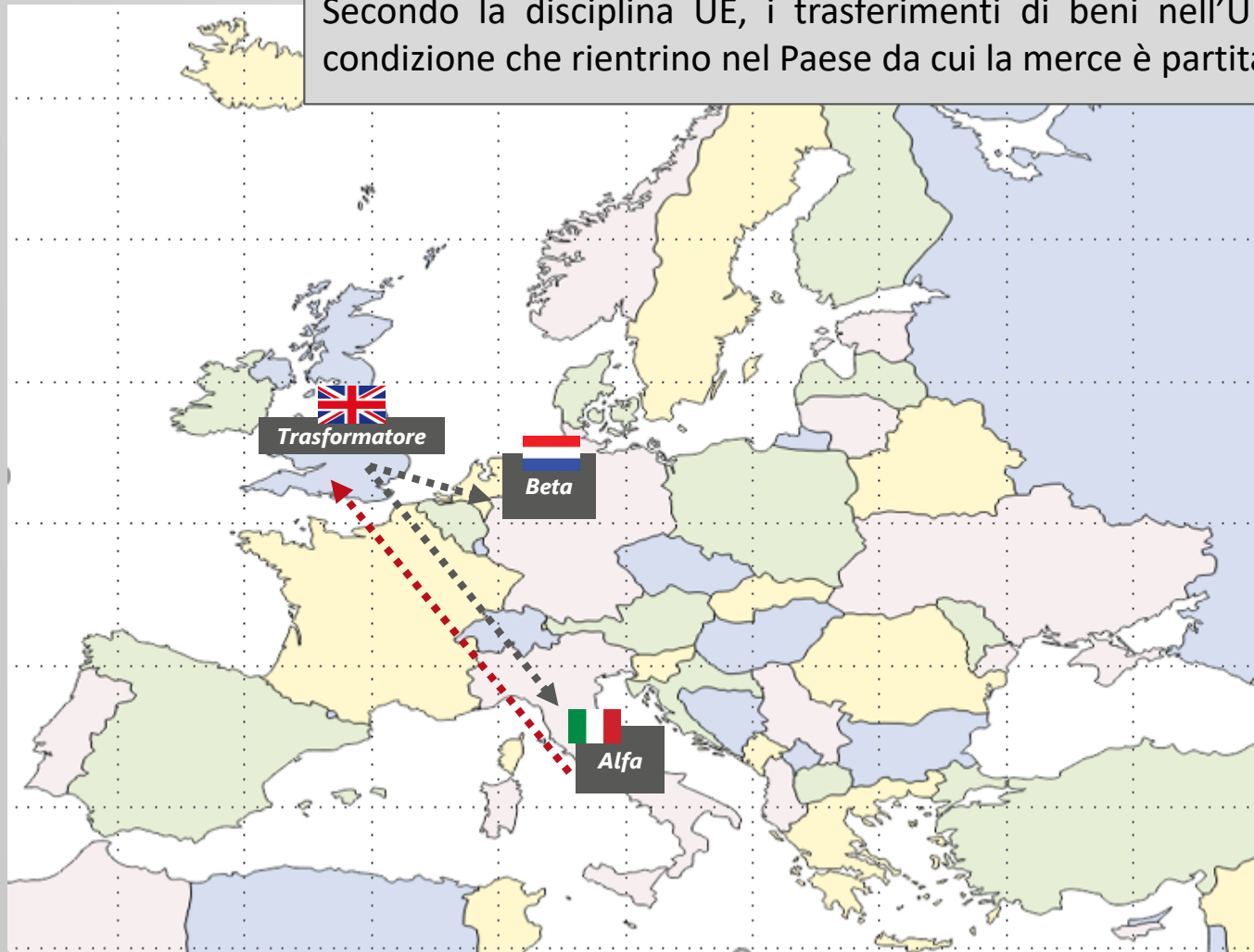
Trattamento IVA

- Al momento del trasferimento della merce (nel 2020), *Alfa* deve identificarsi ai fini IVA in UK (o nominare un RF) e realizza in UK un acquisto intra UE
- Quando, nel 2021, *Alfa* vende i beni all'operatore *Beta* realizza una cessione interna con IVA UK, la fattura è emessa dalla partita IVA UK di *Alfa*

operazioni con beni di proprietà in UK

Conto lavoro

Secondo la disciplina UE, i trasferimenti di beni nell'UE in conto lavoro non rilevano quali cessioni intra UE a condizione che rientrino nel Paese da cui la merce è partita



Descrizione dell'operazione

- La società *Alfa* ha inviato beni in lavorazione in UK nel corso del 2020
- Nel 2021, al termine della trasformazione, *Alfa* decide di far rientrare una parte di essi in Italia e di inviare la restante parte in Olanda

Trattamento IVA

In entrambi i casi le merci devono seguire la procedura doganale: esportazioni da UK verso l'Italia e verso l'Olanda e relative importazioni in Italia e in Olanda.

operazioni con beni di proprietà in UK

Conto lavoro

PROBLEMA: DICHIARAZIONE MERCE ALL'IMPORTAZIONE

Art. 256 CDU

Beni trasformati
sottoposti alla partenza al
regime di TPA



Al rientro, scontano i diritti di confine (in particolare l'IVA), solo sul valore della trasformazione.

Beni trasformati
non sottoposti alla partenza
al regime di TPA



Devono scontare i diritti di confine sull'intero valore al momento in cui sono reintrodotte nel Paese di partenza.

Nel caso specifico, alla partenza non era possibile sottoporre le merci al regime di TPA, in quanto il trasferimento era ancora soggetto alle regole UE.



Possibile effetto discriminatorio



Soluzione: Possibilità di regolarizzare *a posteriori* la procedura doganale così da liquidare i diritti di confine solo sul differenziale dovuto alla trasformazione della merce in UK (?)

operazioni con beni di proprietà in UK

Consignment stock

Direttiva (UE) 2018/1910

Dal 1° gennaio 2020

La nuova disciplina del **call off stock** prevede che:

- Nessuna cessione e acquisto intra UE si realizza al momento del trasporto dei beni nel deposito sito in un altro Stato membro
- La cessione intra Ue nello Stato di partenza (non imponibile) e l'acquisto intra UE (soggetto ad IVA) si verificano quando il cessionario acquista la proprietà dei beni. Ciò deve avvenire entro 12 mesi dall'arrivo.

alle seguenti condizioni

il fornitore e il potenziale acquirente sono soggetti passivi

il fornitore non ha la sede né stabile organizzazione nello Stato membro di destinazione

il fornitore annota il trasporto dei beni nel deposito in un apposito registro

i beni sono trasportati da uno Stato membro all'altro al fine di essere venduti lì in un secondo momento

il fornitore indica l'ID IVA del potenziale acquirente ai fini Intrastat

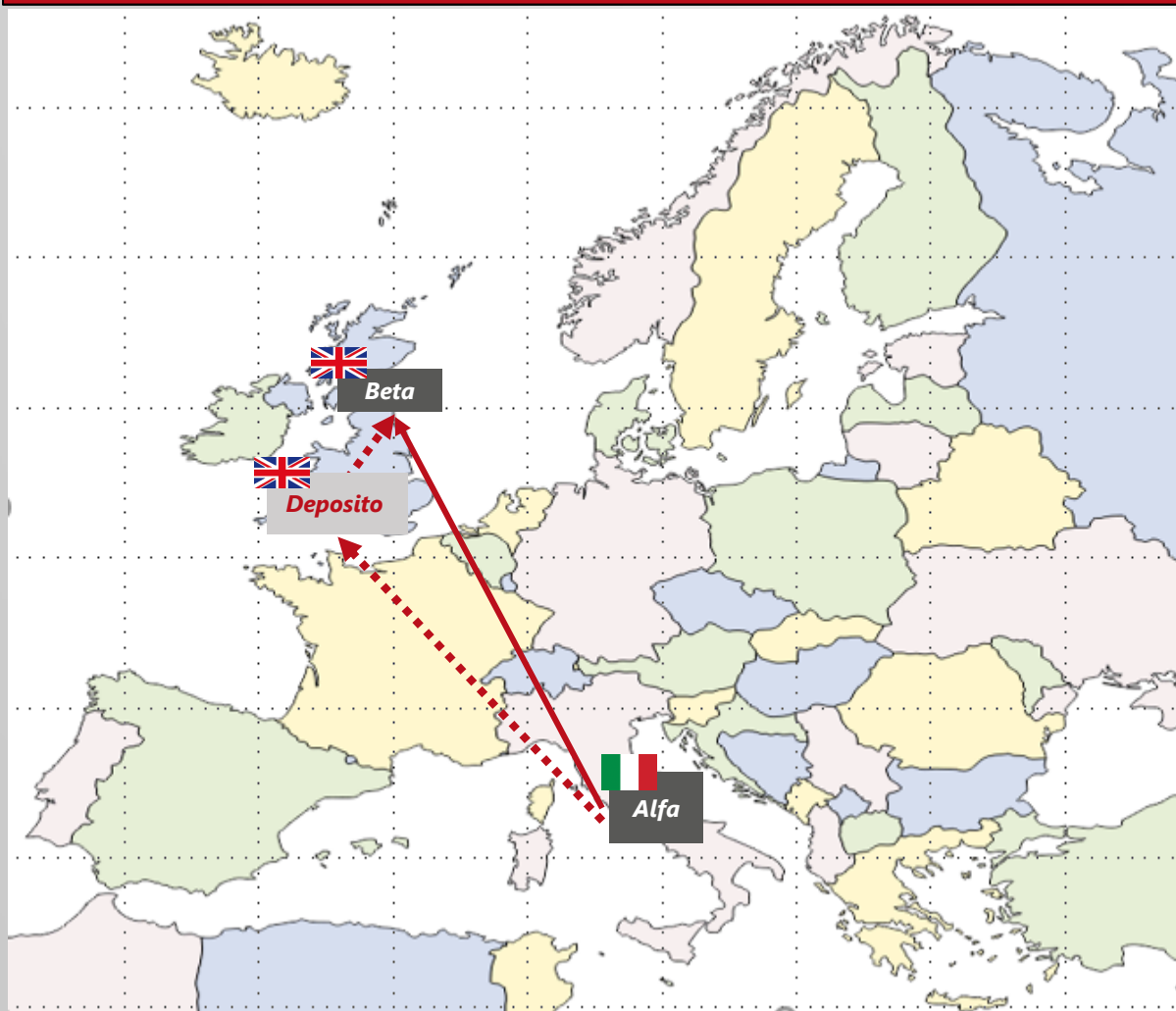
il potenziale acquirente è identificato ai fini IVA nello Stato membro nel quale i beni sono trasferiti

l'identità dell'acquirente è nota al fornitore nel momento in cui ha inizio il trasporto

i beni sono trasportati da uno Stato membro all'altro

operazioni con beni di proprietà in UK

Consignment stock



Descrizione dell'operazione

- Nel corso del 2020, la società *Alfa* ha concluso un contratto di call off stock con *Beta*, operatore UK, in virtù del quale *Alfa* ha trasferito i beni presso il deposito di *Beta*
- Nel 2021, una parte dei beni è prelevata dal cliente *Beta*, la restante parte torna in Italia

Trattamento IVA

- Nel 2020, al momento del trasferimento della merce, non si è ancora realizzata la cessione intra UE.
- Come trattare l'operazione nel 2021 quando *Beta* è diventato operatore extra UE?

Soluzione 1 (da preferire)

*Per i beni che si trovano già in UK nel 2020, le regole della Direttiva IVA continuano ad applicarsi (art. 51(2) acc. di recesso). Pertanto, nel 2021, al momento del prelievo, Alfa realizza ancora una cessione intra UE – **posizione HMRC inglese***

Soluzione 2

*Al prelievo, Beta realizza una cessione di merci che si trovano già in Uk. Alfa deve emettere una fattura ex art. 7-bis DPR 633/1972 alla sua part. IVA UK e quest'ultima una fattura con IVA UK a Beta **(eccessiva complessità e no plafond)***

operazioni con beni di proprietà in UK

Consignment stock



**Per i beni che sono stati trasferiti in UK da 1 gennaio 2021,
il regime unionale del *call off stock* non è più applicabile.**

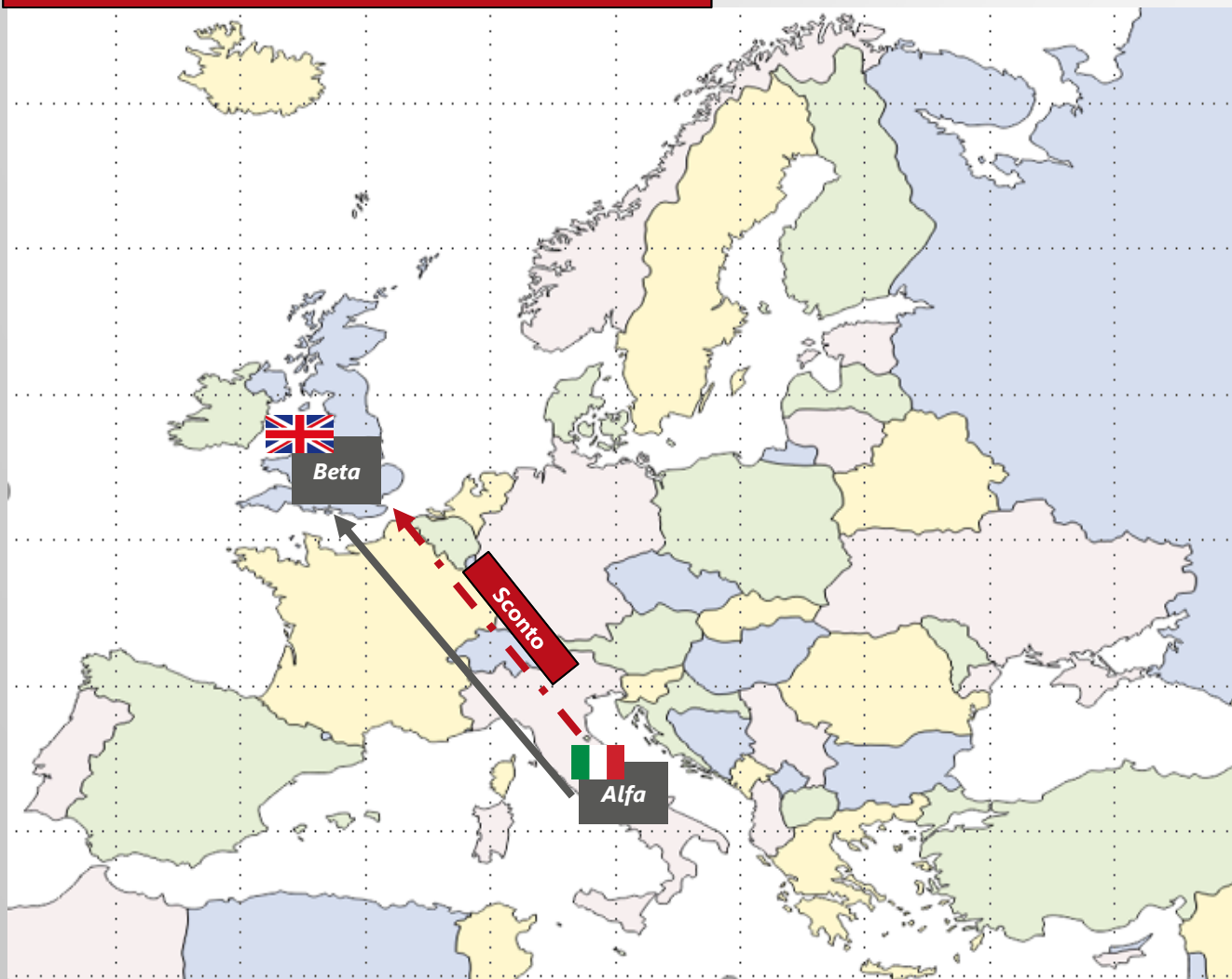
N.B.

Secondo l'AdE, il trasferimento di beni in un Paese terzo con obbligo contrattuale di successiva rivendita all'estero ad un cliente predeterminato (*consignment stock*) non deve considerarsi quale cessione fuori campo IVA ma quale cessione non imponibile ex art. 8 DPR 633/1972, con diritto a maturare il *plafond*

- Risoluzione 94/E/2013 e Risposta ad interpello 328/E/2020 -

La modifica delle operazioni realizzate

Note di variazione



Descrizione dell'operazione

- Cessione di beni da Alfa a Beta effettuata nel corso del 2020
- Nel 2021, Alfa riconosce al suo cliente UK Beta uno sconto contrattualmente previsto

Trattamento IVA

Alfa rettifica l'originaria cessione intra UE con l'emissione di una nota di credito ex art. 41 DL 331/1993 e presenta l'INTRA-1ter

Art. 51 Accordo di recesso: La direttiva 2006/112/CE si applica per ancora cinque anni dopo la fine del periodo di transizione ai diritti e agli obblighi del soggetto passivo in relazione a operazioni che presentino un elemento transfrontaliero tra il Regno Unito e uno Stato membro effettuate prima della fine del periodo di transizione e per quanto riguarda le operazioni di cui al paragrafo 1.

La prova dell'identità

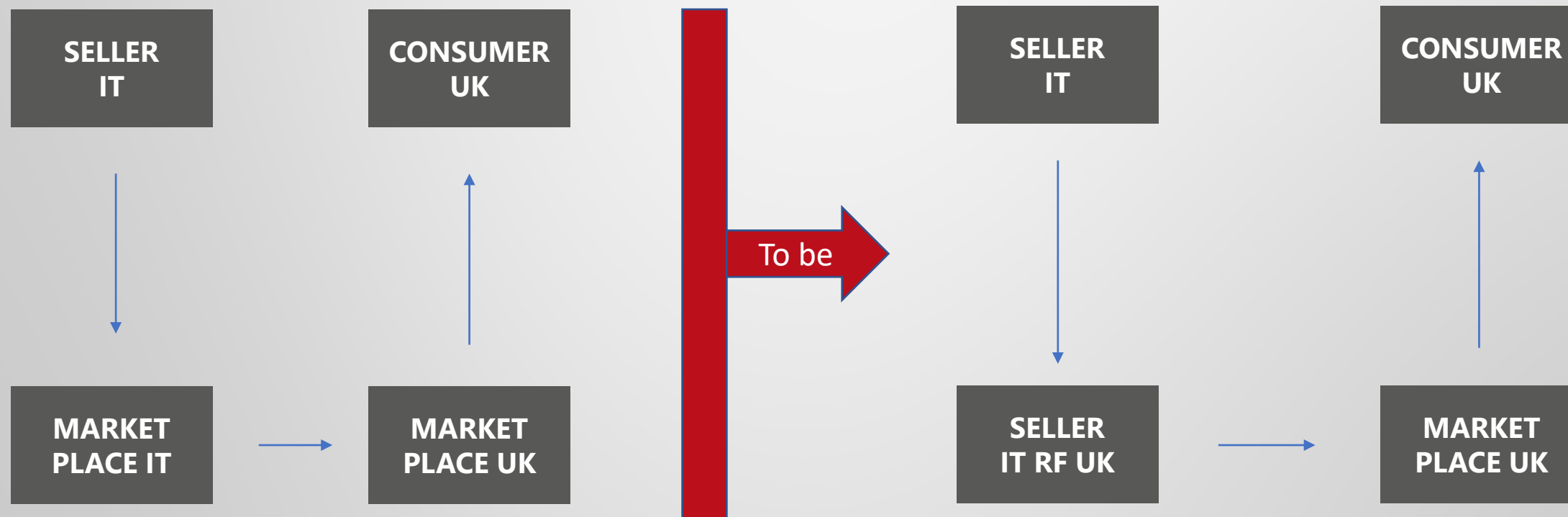
Attivazione del regime delle reintroduzioni in esenzione da dazio

- Quando merci UE sono state temporaneamente esportate da UK prima della fine del periodo di transizione e sono reimportate nell'Unione dopo la fine del periodo di transizione conformemente alle condizioni di cui all'articolo 203 del CDU, tali merci sono considerate merci in reintroduzione e sono quindi importate in esenzione totale.
- Se merci UE sono trasportate dall'UE in UK prima della fine del periodo di transizione e se, successivamente, tali merci tornano nell'UE dopo la fine di detto periodo, si applicano le disposizioni sulle merci in reintroduzione di cui all'art. 203 CDU, se l'operatore economico è in grado di dimostrare che le merci unionali: – sono state trasportate in UK prima della fine del periodo di transizione; sono reintrodotte nello stato in cui sono state esportate.

PROVA: «fornita in particolare dai rispettivi documenti di trasporto e, se necessario, corredata di altri documenti pertinenti (es. un contratto di locazione). Se del caso, può essere richiesta una prova che lo stato delle merci non è stato alterato».

Effetto adempimenti IVA e Dogane

temi e-commerce – case study



Vendite a distanza di beni importati

Novità per i beni importati di valore modesto

Valore dei beni importati in spedizioni **	Ante 1° luglio 2021		Post 1° luglio 2021	
	IVA	Dazio doganale	IVA	Dazio doganale
≤ 10/22 EUR	Esenzione dall'IVA	Esenzione dai dazi doganali	IVA dovuta nell'UE*	Esenzione dai dazi doganali
> 10/22 EUR e ≤ 150 EUR	IVA dovuta nell'UE*	Esenzione dai dazi doganali	IVA dovuta nell'UE*	Esenzione dai dazi doganali
> 150 EUR	IVA dovuta nell'UE*	Dazi doganali dovuti nell'UE	IVA dovuta nell'UE*	Dazi doganali dovuti nell'UE

* Stato membro dell'UE in cui ha luogo l'importazione/verso il quale i beni vengono spediti o trasportati.

** A eccezione dei beni soggetti ad accisa UE.



SANTACROCE & PARTNERS
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

ROMA
Via Giambattista Vico, 22

segreteria@studiosantacroce.eu
www.studiosantacroce.eu

MILANO
Via di San Vittore al Teatro, 3