I QUADERNI DI ASCHERI ACADEMY

Coordinatore Guido Ascheri

N°35 RELEASE 14 NOVEMBRE 2023

REGNO UNITO: IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

A cura di
Marina d'Angerio

Ascheri & Partners
Studio Commercialisti

Ascheri Nelson
Studio Legale

Ascheri Academy
Formazione Professionale

A cura di Marina d'Angerio

Laureata in Economia e Commercio presso l'Università Luigi Einaudi di Torino. Dottore Commercialista e Revisore Legale nonché Chartered Accountant ed Auditor in Inghilterra e Galles.

Presso lo studio Ascheri & Partners si occupa di fiscalità internazionale, consulenza societaria, redazione dei bilanci e delle dichiarazioni fiscali.

Marina è Partner e Trainee Solicitor nella Law Firm Ascheri Nelson Llp. Ha pubblicato Ebooks per Fisco e Tasse e sul sito Ascheri Academy.

INDICE

Scopo di questo libro 1
Introduzione 2
La Brexit 3
Legge sull'IVA del Regno Unito 5
Mantenimento del diritto dell'UE in materia di IVA 9
Importanza del diritto del retained EU law 11
Interpretazione del retained EU law 12
Esame dell'Ufficio IVA per la semplificazione fiscale 14
IVA ed economia digitale 16
IVA e porti franchi 17
Come funziona l'IVA 18
Imposta sulle cessioni ed acquisizioni 18
Calcolo e tariffe 19
Forniture con aliquota standard 20
Esempio 21
Una fornitura standard 21
Forniture ad aliquota zero 22
Esempio 22
Vendite con IVA a tasso zero 23
Forniture a tasso ridotto 23
Misure temporanee COVID-19 per il settore dell'ospitalità 24
Forniture esenti 25
Esempio 25
Forniture multiple e composite 26
IVA: aliquota base od ordinaria 27

Cessioni di beni o prestazioni di servizi 28
Luogo di fornitura 28
Merce / beni 28
Servizi 29
Inversione contabile 30
Soggetti passivi e partita IVA 33
Registrazione obbligatoria 33
Registrazione volontaria 34
Cancellazione della registrazione 34
Registrazione di gruppo 35
Impresa (attività economica) 37
Valore della fornitura 41
Tempo di fornitura 42
Recupero dell'imposta a monte 42
Persona alla quale è stata effettuata la fornitura 45
IVA sostenuta prima della registrazione o della costituzione 48
Preregistrazione IVA 48
IVA pre-costituzione 49
Scopo commerciale 50
Uso privato o non aziendale 54
Ordine di blocco 57
Esenzione parziale 58
Forniture estere e specifiche 61
Sostituzione del metodo standard 61
Metodi speciali 62
Regole de minimis 64
Adeguamento annuale 65
IVA sottopagata e pagata in eccesso 66

IVA sottopagata 67
IVA pagata in eccesso 69
Richieste tardive di IVA a credito 70
Crediti per i quali il cap time limit non si applica 70
Rimborsi IVA e compensazione HMRC 72
L'imposta sulle società (Corporation Tax) sui rimborsi IVA pagati da HMRC 73
Panoramica delle controversie in materia di IVA che limitavano le richieste di rimborso dell'IVA a credito.....74
Interessi composti sull'IVA pagata in eccesso.....77
Chi ha il diritto di richiedere l'IVA pagata in eccesso? 80
Il consumatore finale ha diritto al recupero dell'IVA? 82
Gruppi IVA: chi ha diritto al recupero?.....83
Sezione 80 e accordi di compromesso.....87
Sezione 80 e reclami successivi.....87
Contabilizzazione dell'IVA 89
Periodi contabili e dichiarazioni IVA.....90
Dichiarazioni IVA online 91
Pagamenti IVA.....92
Il differimento non automatico 93
Acconto IVA 94
Fatture IVA.....96
Quando deve essere fornita la fattura IVA? 97
Eccezioni all'obbligo di fornire fattura 98
Fatturazione elettronica 99
Emissione di fatture IVA elettroniche 99
L'opzione delle fatture elettroniche IVA 99
Sconti sui pagamenti rapidi 103
Note di credito e debito IVA 104

Modifiche di settembre 2019 106
Autofatturazione 108
Contratto di autofatturazione 108
Registri IVA 110
Per quanto tempo devono essere conservati i registri? 111
Forma dei record 111
Regimi speciali 112
Contabilità annuale 114
Contabilità di cassa 115
Regime forfettario 117
Regime agricolo forfettario 117
Schemi di vendita al dettaglio 119
Schemi del margine 120
Contabilità globale 120
Regime dei banditori d'asta 121
Regime di margine dei tour operator 122
Rendere digitale la fiscalità 123
Eccezioni 124
Dati della fattura IVA 126
Registrazioni IVA obbligatorie 128
Dichiarazioni IVA errate 130
Regime di informativa sulle imposte indirette 131
Halifax: decisione del tribunale 133
HMRC e penalità IVA 136
Penalità per ritardi di pagamento e presentazione tardiva 136
Applicazione penalità supplementari 137
Rinuncia al supplemento 138
Sanzioni per la presentazione tardiva da gennaio 2023 ... 138

Sistema di penalità basato sui punti *138*
I punti di penalità hanno una scadenza *139*
Assegnazione punti: notifica e termini *140*
Valutazione e termini *140*
Pagamento e ricorsi *141*
Penalità pecuniaria *141*
Accertamento e notifica della sanzione *142*
Penalità per frode *143*

***Questo e-book è aggiornato al 14 novembre 2023.**
La Legislazione e la prassi amministrativa sono in continua evoluzione.
Prestare attenzione alle modifiche intervenute dopo la pubblicazione.

ASCHERI & PARTNERS, STUDIO COMMERCIALISTI

Presta, in collaborazione con altri professionisti, consulenza tributaria e societaria internazionale. Abbiamo scelto di privilegiare la collaborazione con gli studi professionali che all'interno della loro struttura non hanno una sezione specializzata per la consulenza internazionale. Il professionista mantiene sempre la titolarità dell'incarico professionale conferito dal suo cliente. La nostra mission consiste, inoltre: nell'assicurare la cura degli affari e degli interessi, spesso complessi, dei clienti in campo societario, tributario, finanziario e commerciale. Pianificazione fiscale internazionale, costituzione di societa, servizi contabili, bilanci e dichiarazione dei redditi, tutela del patrimonio e passaggio generazionale.

ASCHERI NELSON, STUDIO LEGALE

La mission dello Studio è quella di fornire ai propri clienti una consulenza legale qualificata in modo tempestivo ed efficiente. Gestiamo ogni questione prontamente e professionalmente. Il lavoro riflette i nostri valori: integrità, responsabilità, eccellenza, lavoro di squadra e collaborazione. Gli avvocati del nostro Studio legale dimostrano una ferma volontà nell' esplorare tutte le alternative possibili nella risoluzione delle controversie, collaborando con terzi per individuare e cons guire il risultato migliore. Ci impegniamo a fornire servizi legali efficienti ed efficaci con particolare attenzione alla comunicazione, alla capacità di risposta e attenzione ai dettagli. Ascheri Nelson è uno Studio legale con una visione internazionale situato a Londra, cuore giuridico e finanziario internazionale. I nostri avvocati e consulenti sono leader riconosciuti nelle loro aree di competenza: le loro conoscenze ci aiutano ad affrontare ogni problematica legale, immobiliare, successioni, immigrazione, diritto del lavoro, leggi commerciali e contrattualistica, recupero crediti.

ASCHERI ACADEMY, FORMAZIONE PROFESSIONALE

La Ascheri Academy è specializzata nell'organizzazione di corsi di formazione professionale ed eventi, con la collaborazione di una rete di professionisti e docenti. La formazione è fornita sia mediante dispense e circolari inviate via Internet, sia attraverso incontri in aula, con la possibilità di interagire con il tutor oppure a distanza con webinar. Vengono organizzate, periodicamente, riunioni professionali e conferenze aziendali per approfondire ed esplorare argomenti di particolare interesse ed importanza. Rendiamo i principi della formazione e dell'apprendimento parte della nostra visione e dei nostri valori. Crediamo nella crescita culturale e privilegiamo il rapporto con coloro che vogliono formarsi e aggiornarsi nell'arco della vita professionale. Condividiamo gli strumenti per lo sviluppo dell'attività professionale e ne salvaguardiamo il patrimonio culturale.

Ascheri Academy

ISBN 978-1-916957-03-9
© Copyright 2023 Ascheri Academy
Novembre 2023
www.ascheri.academy

SCOPO DI QUESTO LIBRO

Il presente libro ha lo scopo di fornire una panoramica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel Regno Unito.

INTRODUZIONE

L'IVA è un'imposta sul consumo che viene addebitata su beni e servizi forniti in ambito commerciale.

Questa imposta è progettata per essere a carico del consumatore finale (cioè l'utente che usufruirà, in ultimo, dei beni o servizi). L'imposta è applicata su tutti i beni e servizi forniti in ambito commerciale, compresi quelli resi alle imprese.

Ecco, quindi, che una delle caratteristiche principali dell'IVA è rappresentata dal meccanismo attraverso il quale le imprese possono detrarre l'imposta che viene loro addebitata.

In questo modo il risultato finale è che le imprese contabilizzeranno all'HMRC solo l'IVA sul valore che loro hanno aggiunto.

Il consumatore finale, che non è in grado di detrarre l'IVA addebitata (a monte), subirà l'imposta che verrà inclusa nel prezzo di vendita.

Il Regno Unito ha introdotto l'IVA il 1° aprile 1973. Questo era un requisito obbligatorio per poter entrare a far parte della Comunità economica europea (ora Unione europea, UE). Ogni Stato membro deve adottare la normativa IVA prevista dal diritto dell'UE.

LA BREXIT

Il Regno Unito ha lasciato l'Unione Europea alle ore 23:00 (ora del Regno Unito) del 31 gennaio 2020 e, attualmente, non è più uno Stato membro dell'UE.

Nello stesso momento, è entrato in vigore l'accordo di recesso tra Regno Unito ed UE. Secondo i termini dell'accordo, il periodo di transizione post-Brexit sarebbe iniziato in tale data per concludersi alle ore 23.00 del 31 dicembre 2020.

Durante il periodo di transizione, il Regno Unito ha continuato ad essere trattato come se fosse ancora uno Stato membro dell'UE.

L'accordo di recesso tra Regno Unito e UE ed i futuri accordi sulle relazioni non dicono molto sull'IVA (lasciando da parte le disposizioni relative all'applicazione dell'IVA, alle forniture che coprono la fine del periodo di transizione ed i diritti relativi alle forniture effettuate prima della fine del periodo di transizione).

La principale eccezione riguarda la posizione unica dell'Irlanda del Nord (NI), che è disciplinata dal protocollo Irlanda/Irlanda del Nord che stabilisce le disposizioni necessarie per evitare la creazione di una frontiera fisica sull'isola irlandese.

Ai sensi di tale protocollo, l'Irlanda del Nord è soggetta alle leggi dell'UE in materia di IVA (e accise) in relazione alle

importazioni ed esportazioni di beni, ma non in relazione ai servizi.

Sebbene l'adozione del regime IVA europeo sia una condizione necessaria per poter aderire all'Unione Europea, ora che il Regno Unito non vi fa più parte, potrebbe anche decidere di abolirla.

Tuttavia, non vi è alcuna prospettiva immediata che il Regno Unito rimuova l'IVA da quello che sarà il nuovo sistema fiscale britannico.

Tuttavia, l'uscita dall'Unione Europea significa, per il Regno Unito, la libertà di riformare la disciplina IVA senza doversi più attenere alle disposizioni Europee in materia.

Un'eccezione, tuttavia, riguarda gli obblighi del Regno Unito di rispettare il protocollo in relazione all'Irlanda del Nord.

L'uscita dall'UE ha richiesto al Regno Unito di mantenere, nel periodo di transizione, la legge sull'IVA per garantire che continui a funzionare correttamente dato che l'Inghilterra non è più uno Stato membro dell'UE.

LEGGE SULL'IVA DEL REGNO UNITO

L'European Communities Act 1972 (ECA 1972) ha conferito all'UE la supremazia sul diritto interno del Regno Unito. Due disposizioni chiave della Corte dei conti europea 1972 prevedevano:

- Diritti e obblighi delle norme Europee, in particolare trattati e regolamenti, di essere inseriti direttamente nel diritto britannico.
- Il potere di attuare le direttive dell'UE all'interno delle norme del Regno Unito mediante il diritto derivato.

La normativa dell'UE, in materia di IVA, è per lo più contenuta nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto dell'11 dicembre 2006 (direttiva IVA principale).

Poiché le direttive non sono direttamente applicabili, gli Stati membri dell'UE sono obbligati ad attuarle emanando una legge nazionale. Le direttive IVA dell'UE sono state implementate nel Regno Unito principalmente attraverso quello che ora è la Value Added Tax Act 1994 (VATA 1994).

Ciò include il diritto derivato emanato nell'ambito dei poteri contenuti nel VATA 1994, comprese le principali normative

IVA che erano contenute nel Value Added Tax Regulations 1995 (SI 1995/2518).

La legge sull'IVA del Regno Unito include, quindi, le norme IVA dell'UE che sono direttamente applicabili. Ad esempio, il principale regolamento IVA è il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio (regolamento IVA n. 282/2011).

Tale regolamento approfondisce ulteriormente le direttive IVA per favorirne l'applicazione coerente ed omogenea in tutti gli Stati membri dell'UE.

Prevedendo di mantenere attuate le normative IVA dell'EU durante tutto il periodo di transizione, il 13 settembre 2018 è stato emanato il Taxation (Cross-Border Trade) Act 2018 (TCTA 2018).

Le parti 1 e 2 della legge prevedono un nuovo regime doganale autonomo, che si basi però, in gran parte sul diritto dell'UE esistente e già applicato nel Regno Unito.

La parte 3 della legge, invece, contiene misure che modificano la legislazione IVA del Regno Unito per garantire che la stessa continui ad essere applicata anche dopo l'uscita dall'UE.

Tuttavia, il Taxation (Post-transition Period) Act 2020 contiene modifiche sostanziali al VATA 1994 per riconoscere la posizione unica del Nord Irlanda ai sensi del Protocollo siglato.

Nel Nord Irlanda la legislazione sull'IVA è tenuta ad applicare le norme dell'UE in relazione ai beni, ma non per i servizi. Ciò prevede che l'Irlanda del Nord, nell'ambito dello scambio di merci con l'EU, venga considerata ancora uno Stato membro a tutti gli effetti e che tali scambi vengano quindi considerati cessioni o acquisizioni intra-UE.

I seguenti aspetti del regime IVA del Regno Unito sono degni di nota e prevedono che:

- Le Isole del Canale non facciano parte del Regno Unito. Tuttavia l'Isola di Man ha promulgato una legislazione IVA praticamente identica a quella Britannica ed entrambi i paesi amministrano l'IVA secondo pratiche e procedure comuni.
- L'HMRC pubblica un corpus sostanziale di circolari ed avvisi IVA per aiutare il contribuente ad applicare le norme nel modo corretto. L'HMRC si occupa principalmente della riscossione ed amministrazione dell'imposta. Generalmente, questi avvisi non hanno legittimità, ma alcune sezioni di queste circolari, emesse sotto l'autorità statutaria del Parlamento, hanno forza di legge. Ad esempio, quando un soggetto deve ottenere il permesso dell'HMRC prima di poter applicare l'IVA su di una proprietà immobiliare, l'HMRC fornisce l'autorizzazione automaticamente, se sono soddisfatte una serie di condizioni specificate nell'avviso 742A.
- Una concessione extra statutaria, da parte di HMRC, potrebbe fornire al contribuente un beneficio fiscale indebito. Tutte le concessioni extra statutarie sono accompagnate da un'avvertenza: "la loro applicazione sarà limitata o soppressa se utilizzata a fini dell'elusione fiscale". A seguito del caso Wilkinson contro Inland Revenue Commissioners [2005] UKHL 30, la Camera dei Lord ha chiarito che la portata della discrezionalità amministrativa dell'HMRC, in materia di concessioni che si discostano dalla rigida posizione statutaria, non è così ampia come si pensava in precedenza. Nella sentenza Samarkand Film Partnership No.3 v HMRC [2015] UKUT 211, l'Upper Tribunal ha concluso che l'HMRC aveva il diritto di non applicare le sue linee guida qualora, nell'operazione del contribuente, si configurasse o si sospettasse ragionevolmente l'elusione fiscale.
- Se l'HMRC adotta una decisione impugnabile (v . articolo 83 del VATA 1994), lo stesso deve poter offrire di rivedere

tale decisione (articolo 83A, VATA 1994). Il contribuente può, ma non è obbligato, accettare l'offerta di riesame dell'HMRC o può appellarsi al tribunale. Il processo di revisione interna è simile a quello previsto per le imposte dirette.

MANTENIMENTO DEL DIRITTO DELL'UE IN MATERIA DI IVA

L'European Union (Withdrawal) Act 2018 (EUWA 2018) rappresentava un nuovo corpus di leggi, noto come retained EU law, basato sul diritto dell'Unione Europea che sarebbe stato applicato alla normativa UK alla fine del periodo di transizione.

Lo scopo principale dell'EUWA 2018 era quello di fornire una continuità', consentendo alla maggior parte delle leggi di continuare ad applicarsi anche dopo la fine del periodo di transizione.

Spetta, quindi, al Parlamento britannico apportare eventuali modifiche.

Per poter garantire ciò, una notevole quantità di legislazione, che modifica la retained EU law, è stata approvata prima della fine del periodo di transizione per entrare in vigore al termine dello stesso.

La retained EU law, modificata dalle norme del Parlamento britannico, è stata creata alla fine del periodo di transizione ai sensi delle sezioni da 2 a 4 dell'EUWA 2018. In breve prevede:

- La sezione 2 ha mantenuto, nel diritto del Regno Unito,

la “legislazione dell’UE”, fatte salve alcune eccezioni. La sezione 1B, paragrafo 7, dell’EUWA 2018 definisce la legislazione nazionale come derivata da quella dell’Unione Europea.

- La sezione 3 ha incorporato nel diritto britannico i testi della “legislazione UE”, nella misura in cui questa era operativa immediatamente prima della fine del periodo di transizione. Ciò include anche il regolamento IVA 282/2011. Tuttavia, qualsiasi regolamento dell’UE in materia di IVA, anche qualora faccia parte del retained EU law, in virtù della sezione 3 dell’EUWA 2018, cesserà di avere effetto (articolo 42, paragrafo 1, TCTA 2018). In deroga a ciò, se la direttiva IVA EU rimane rilevante ai fini della normativa britannica in materia di IVA, la stessa andrà interpretata alla luce del regolamento IVA n. 282/2011 (articolo 42, paragrafi 5 e 11, TCTA 2018).
- La sezione 4 dell’EUWA 2018 ha salvato ed inserito nella legislazione UK la maggior parte (ma non tutti) i diritti, i poteri, le responsabilità, gli obblighi, le restrizioni, i rimedi e le procedure dell’UE che, prima della fine del periodo di transizione, erano riconosciuti. Ciò include, anche, le disposizioni effettive derivanti dai trattati e dalle direttive dell’UE. Per i diritti ai sensi delle direttive dell’UE, esiste, tuttavia, una restrizione significativa. I diritti devono essere riconosciuti da un organo giurisdizionale in una causa decisa prima della fine del periodo di transizione, o in una causa iniziata prima della fine del periodo di transizione la cui sentenza viene emessa dopo la fine del periodo di transizione. È probabile che ciò generi giurisprudenza nel Regno Unito nella misura in cui i diritti pertinenti saranno riconosciuti dalla Corte di giustizia (Common law, le sentenze fanno giurisprudenza).

L’EUWA 2018 non conserva o mantiene, tuttavia, nel sistema giuridico UK quanto segue:

- Il principio della supremazia del diritto dell'UE sul diritto del Regno Unito. In particolare sulle disposizioni o norme approvate od emanate dopo la fine del periodo di transizione. L'articolo 5, paragrafi da 1 a 3, stabilisce le circostanze in cui il principio della supremazia del diritto dell'UE continua ad applicarsi ed attribuisce al retained EU law, ai sensi delle sezioni 3 e 4, la priorità rispetto alla legge britannica in caso di conflitto fra norme nazionali e norme Europee.
- La Carta dei diritti fondamentali, fatte salve le disposizioni transitorie e di risparmio.
- Il principio di Francovich della responsabilità dello Stato.

Importanza del diritto del retained EU law

Il fatto che una disposizione sia contenuta nel retained EU law può essere significativo per i seguenti motivi:

- L'EUWA 2018 ed altre leggi relative alla Brexit, come il Taxation (Cross-Border Trade) Act 2018 (TCTA 2018), conferiscono poteri per modificare il retained EU law attraverso la legislazione UK.
- La sezione 5 dell'EUWA 2018 attribuisce al retained EU law, ai sensi delle sezioni 3 e 4 dell'EUWA 2018, in caso di conflitti fra norme, la priorità sulle leggi britanniche approvate o rese esecutive prima della fine del periodo di transizione, ma non rispetto alla leggi UK approvate o rese esecutive dopo la fine della transizione.
- Nell'interpretare il retained EU law (se non vi è conflitto con l'accordo di recesso), i tribunali del Regno Unito devono applicare le norme di cui alla sezione 6 dell'EUWA 2018.

Interpretazione del retained EU law

L'EUWA 2018 include norme relative all'interpretazione del retained EU law:

- La sezione 5, paragrafi da 1 a 3, attribuisce la priorità al retained EU law (ai sensi delle sezioni 3 e 4) rispetto alla legge britannica in conflitto approvata o adottata prima della fine del periodo di transizione, ma non alla legge del Regno Unito approvata o resa esecutiva in seguito, con determinate condizioni.
- La sezione 6 stabilisce le norme che i giudici devono applicare nell'interpretazione del retained EU law, comprese le decisioni della Corte di giustizia europea che hanno avuto effetto prima della fine del periodo di transizione e la loro capacità di discostarsi da tali disposizioni.

Pertanto:

- Il retained EU law comprende le decisioni ed i principi della Corte di giustizia europea così come previsti nel diritto dell'UE immediatamente prima della fine del periodo di transizione.
- Il retained law comprende sia il " retained EU law " che il " retained domestic case law ". Il retained domestic case law racchiude le decisioni ed i principi degli organi giurisdizionali del Regno Unito così come sono entrati in vigore immediatamente prima della fine del periodo di transizione.
- I principi del " retained EU law " sono i principi che discendono dal diritto dell'Unione.
- La retained law ed i principi generali del diritto dell'UE comprendono le decisioni ed i principi modificati dal diritto del Regno Unito dopo la fine del periodo di transizione (sia dai tribunali che dalla legislazione). Si tratta del corpus giurisprudenziale da applicare nell'interpretazione del retained EU law e:

- I tribunali del Regno Unito, che interpretano il retained EU law, devono continuare ad applicare le decisioni della Corte di giustizia europea emanate prima della fine del periodo di transizione. Questa situazione rimarrà tale fino a quando le sentenze della Corte suprema o della Corte d'appello (o tribunali equivalenti nel Regno Unito) non si scosteranno dalle decisioni della Corte di giustizia europea (fatte salve le consuete regole di precedente) o fino a quando la legislazione del Regno Unito non modificherà il retained EU law.
- Qualora il retained EU law venga modificato, dopo la fine del periodo di transizione, i giudici del Regno Unito potranno deciderne la validità, il significato o l'effetto conformemente alla pertinente giurisprudenza nazionale, retained EU case law ed ai principi generali del diritto dell'Unione Europea.

I "principi generali del retained EU law " sono principi del diritto UE modificati dall'EUWA 2018 e dal diritto del Regno Unito. Tuttavia, un principio generale del diritto dell'UNIONE può diventare retained EU law solo se il principio è stato riconosciuto dalla Corte di giustizia in una causa decisa prima della fine del periodo di transizione (paragrafo 2, allegato 1, EUWA 2018).

ESAME DELL'UFFICIO IVA PER LA SEMPLIFICAZIONE FISCALE

L'8 dicembre 2016 l'Office of Tax Simplification (OTS) ha pubblicato il suo mandato per la revisione dell'IVA, annunciato nel Budget d'autunno 2016. L'obiettivo del riesame era quello di elaborare possibili soluzioni per semplificare l'IVA ed alleggerire gli oneri amministrativi per le imprese. Il 28 febbraio 2017 l'OTS ha pubblicato la sua relazione intermedia sulla riforma dell'IVA, comprendente un resoconto sullo stato di avanzamento dei lavori. Tra gli ambiti identificati come necessitanti di ulteriori considerazioni c'erano:

- L'attuale soglia di registrazione IVA, che è la più alta in Europa. L'OTS si chiedeva se l'abbassamento della soglia avrebbe comportato un onere troppo elevato per le piccole imprese e quale sarebbe stato l'impatto se, al contrario, questa fosse stata aumentata.
- La pluralità di aliquote e l'esenzione IVA, che generano complessità, e per le quali l'OTS suggeriva delle semplificazioni; ad esempio adottare una sola aliquota standard, o eliminare l'esenzione IVA, mantenendo, però, l'aliquota zero.
- Regimi contabili speciali, l'OTS suggeriva che il regime forfettario venisse semplificato o addirittura abbandonato.

Il regime del margine per gli operatori turistici potesse essere ridotto e creati regimi forfettari per la vendita al dettaglio. Creazione di un tasso forfettario agricolo e regimi di contabilità IVA annuale.

- Pur riconoscendo l'onere che creerebbe per l'HMRC, l'OTS suggeriva il miglioramento della guida IVA realizzata da HMRC, che avrebbe potuto includere, previsioni di disposizioni future in materia IVA.

Il 7 novembre 2017 l'OTS ha pubblicato la sua relazione sulla semplificazione dell'IVA. Tra le raccomandazioni dell'OTS c'erano:

- Un riesame del livello e della progettazione della soglia di registrazione IVA.
- L'esame di miglioramenti amministrativi, tra cui direttive più chiare ed un regime di decisioni migliore.
- Una revisione dei programmi di aliquote ridotte, aliquote zero ed esenzioni.
- Una revisione dei calcoli di esenzione parziale, dei metodi speciali e dei livelli de minimis .
- L'eventuale estensione del regime dei beni strumentali ad altre attività.
- Un migliore sistema di tenuta dei registri ed audit fiscale, compresa una piattaforma online più efficiente.

IVA ED ECONOMIA DIGITALE

Il 10 dicembre 2020, HM Treasury ha pubblicato un invito a presentare prove sulle sfide dell'IVA create dalla sharing economy, concentrandosi sulle piattaforme digitali che, agendo in qualità di intermediario, facilitano la fornitura di servizi tra soggetti non collegati.

Il compenso per il servizio svolto dalla piattaforma è pagato da colui che vende i beni o servizi, mentre le commissioni di quest'ultimo sono pagate dal consumatore finale, ossia colui che acquista i beni o servizi sulla piattaforma digitale.

Le questioni trattate includevano la revisione delle norme sull'agent-principal ed i vantaggi di cui godono le piattaforme digitali con sede all'estero in relazione alle forniture B2B transfrontaliere rese ad imprese che operano al di sotto della soglia di registrazione IVA.

IVA E PORTI FRANCHI

La legge finanziaria 2021 contiene misure per consentire la creazione di zone franche (o siti doganali di porto franco), che sono aree designate, situate in porti (marittimi, aerei o ferroviari), che beneficiano di un regime doganale ed IVA più favorevole di quanto non si applichi altrimenti.

I siti fiscali freeport, che possono o meno sovrapporsi ai siti doganali freeport, hanno anche diritto ad incentivi.

Il 18 ottobre 2021 sono stati emanati i regolamenti sulle zone franche. I regolamenti modificano l'allegato 8 al VATA 1994 (con effetto dall'8 novembre 2021) aggiungendo un nuovo gruppo 22 alle cessioni di beni e servizi ad aliquota zero tra imprese della zona franca (vale a dire, soggetti autorizzati a dichiarare beni all'ingresso o a svolgere attività specifiche) all'interno di una zona franca.

Il disegno della legge finanziaria 2022 include misure che modificano la legislazione IVA esistente sulle zone franche e introducono una nuova disposizione che, in circostanze specifiche, attiverà una "Vat exit charge" quando le merci in una zona franca verranno immesse in libera circolazione (clausola 93 e allegato 14).

COME FUNZIONA L'IVA

Imposta sulle cessioni ed acquisizioni

L'IVA - acronimo di Imposta sul valore aggiunto – è un' imposta indiretta che colpisce, ad ogni fase del ciclo produttivo e distributivo, il valore aggiunto cioè il margine realizzato in ogni stadio di commercializzazione.

L'Iva è un'imposta generale gravante sui consumi, e si applica alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato.

Sebbene l'imposta sia in definitiva a carico del consumatore finale, è in verità il fornitore ad essere debitore dell'imposta verso HMRC (articolo 1, paragrafo 2, VATA 1994).

Il fornitore, di norma, trasferisce l'IVA dovuta di una certa prestazione al suo cliente identificando il prezzo e maggiorandolo dell'IVA.

L'obbligo di un fornitore di pagare l'IVA è, quindi, semplicemente un'altra spesa che prende in considerazione quando stabilisce il prezzo che addebita quando vende i propri beni o i servizi.

I fornitori riportano i loro prezzi comprensivi di IVA (ad esempio, £ 120 iva inclusa) o al netto dell'IVA (ad esempio, £ 100 più IVA standard).

I fornitori che trattano prevalentemente con privati (ad esempio, rivenditori) devono generalmente quotare i loro prezzi comprensivi di IVA.

Le forniture effettuate a clienti business sono generalmente quotate al netto dell'IVA.

Se il corrispettivo della prestazione nel contratto non indica se essa è comprensiva o al netto dell'IVA, il corrispettivo è considerato comprensivo di IVA (articolo 19, paragrafo 2, VATA 1994).

Pertanto, i fornitori devono prestare attenzione ed indicare chiaramente se il prezzo quotato è esclusivo o comprensivo dell'IVA.

Il pagamento dell'IVA da parte dei soggetti passivi d'imposta, infatti, risulta pari alla differenza tra l'IVA a valle, vale a dire l'IVA addebitata dal soggetto passivo ai suoi clienti per le cessioni o prestazioni da lui operate, e l'IVA a monte, vale a dire l'IVA che lo stesso soggetto passivo ha corrisposto ai suoi fornitori per le cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute.

Un soggetto passivo non può richiedere il rimborso dell'IVA a monte sugli acquisto di beni o servizi, a meno che tali cessioni non gli siano state effettuate.

Calcolo e tariffe

Le cessioni sono suddivise in cessioni imponibili e cessioni esenti.

Sono previste le seguenti 3 aliquote:

- Forniture con aliquota standard (20%).
- Forniture con aliquota zero (0%).
- Forniture con aliquota ridotta (5%).

Quando il Regno Unito era uno Stato membro dell'UE (e durante tutto il periodo di transizione), era tenuto a fissare le aliquote IVA entro i parametri stabiliti dal diritto dell'Unione.

Con la fine del periodo di transizione, il Regno Unito è libero di fissare le proprie aliquote IVA senza alcuna limitazione.

Aliquota a zero	Aliquota ridotta 5%	Esente	Fuori campo IVA	Aliquota Standard 20%
Alimentari	Alimentazioni per riscaldamento domestico	Assicurazioni	Tassi di interessi su prestiti	Elementi the non rientrano in altre categorie
Libri e giornali	Installazione di materiali per risparmio energetico	Giochi e scommesse	Rimborsi dei prestiti	
Prodotti farmaceutici	Contraccettivi e prodotti sanitari	Servizi sanitari o servizi relativi alla sanita'	Dividendi	
Lavori di costruzione di appartamenti nuovi	Alcune ristrutturazioni di abitazioni	Vendita di proprieta' fondiaria e edifici nuovi	Imposta sulle societa'	
Vestiti e Calzature	Seggiolini da macchina per bambini	Alcuni corsi educativi	Salari e stipendi	

Forniture con aliquota standard

L'aliquota IVA standard è del 20%. Questo è stato il tasso applicato dal 4 gennaio 2011 (il precedente tasso standard era del 17,5%).

Tutte le cessioni sono soggette all'IVA all'aliquota standard, a meno che non si tratti di cessioni esenti o di cessioni imponibili soggette ad un'aliquota inferiore (vale a dire, l'aliquota zero o l'aliquota ridotta) (articolo 2, IVAA 1994).

Se ogni soggetto, in una catena di prestazioni imponibili, è passivo ai fini IVA (ossia può detrarre l'IVA che gli viene addebitata come imposta a monte), significa che ognuno di questi soggetti contabilizzerà all'HMRC l'IVA sul proprio valore che aggiunto.

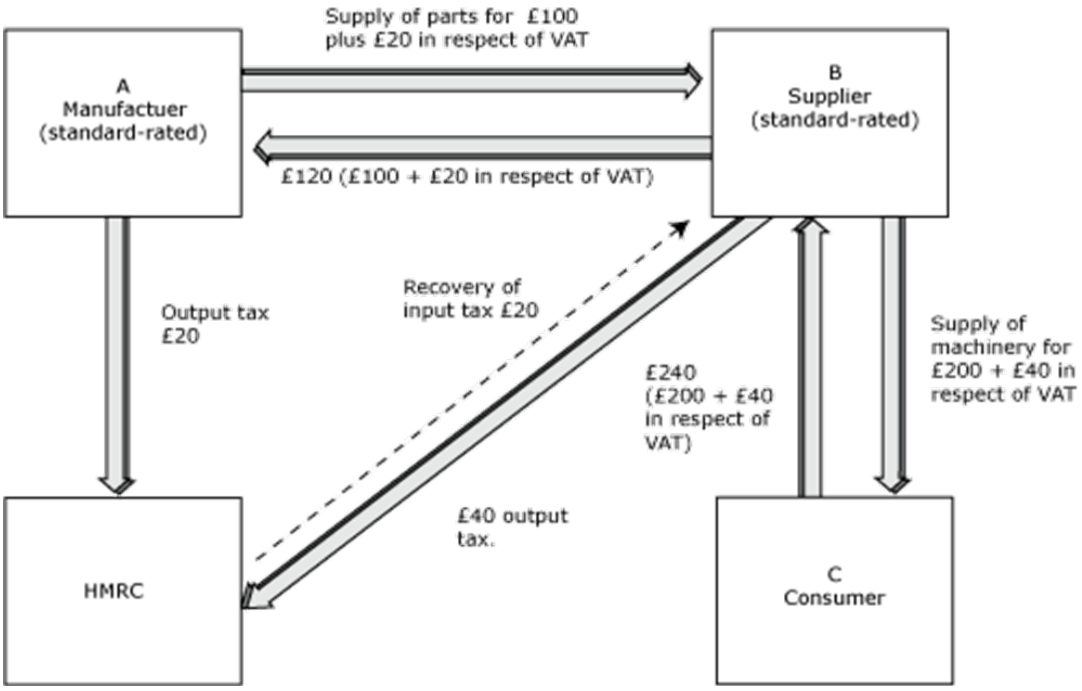
Se il consumatore finale non è un soggetto passivo, questi subirà l'IVA sul prezzo che paga (che rappresenta l'aggregato dei valori aggiunti che ciascuno dei fornitori ha contribuito a creare).

Esempio

A fornisce parti di macchine a B e B utilizza tali parti per produrre macchinari, che B poi vende a C. Le parti sono vendute a B per £ 100 più IVA (IVA=£20) e B vende i macchinari a C per £ 200 più IVA (IVA=£ 40).

A renderà conto all'HMRC per l'imposta a valle di £ 20 in relazione alla sua fornitura a B. B contabilizzerà l'imposta a valle di £ 40 in relazione alla sua fornitura a C, ma dedurrà l'imposta a monte di £ 20. B dovrà quindi rendere conto all'HMRC della differenza ossia £ 20. Supponendo che C non sia un soggetto passivo, avrà pagato £ 240 a B per il macchinario, che include £ 40 di IVA.

Una fornitura standard



Forniture ad aliquota zero

Le cessioni con aliquota zero sono cessioni imponibili in cui l'IVA è addebitata al tasso dello 0%. In termini monetari, il destinatario di una prestazione ad aliquota zero si trova nella stessa posizione del destinatario di prestazioni esenti (laddove IVA non è esigibile).

Tuttavia, la posizione è significativa per il recupero dell'imposta a monte. I soggetti che effettuano prestazioni con aliquota zero hanno il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte, mentre non è possibile farlo per i soggetti che eseguono prestazioni/cessioni esenti.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi elencate nell'allegato 8 del VATA 1994 sono a tasso zero e comprendono:

- Nuove case.
- Abbigliamento per bambini.
- Libri.
- Periodici.
- Giornali.
- Dal 1° aprile 2022 al 31 marzo 2027, la fornitura e l'installazione di materiali a risparmio energetico in alloggi residenziali in Inghilterra, Galles e Scozia. Tali prestazioni rientravano normalmente nell'aliquota ridotta (cfr. prestazioni ad aliquota ridotta) ma beneficiano dell'aliquota zero dal 1° aprile 2022 al 31 marzo 2027, dopodiché rientreranno nuovamente nell'aliquota ridotta.

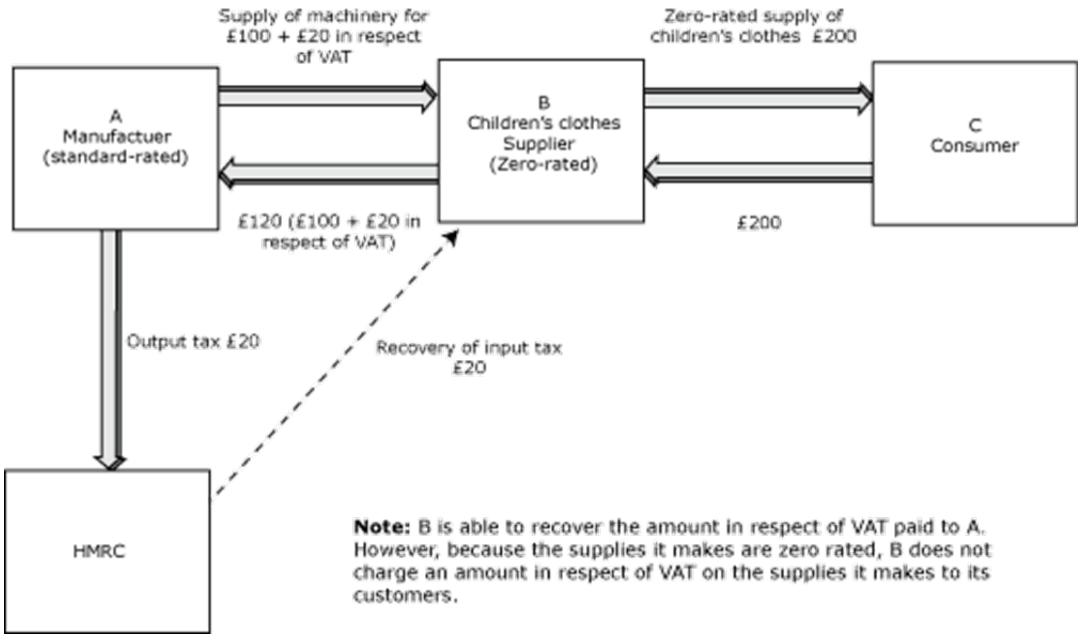
Esempio

A fornisce macchinari a B, un fornitore di vestiti, per £ 100 più £ 20 di IVA. B utilizza i macchinari per produrre vestiti per bambini che vende. L'IVA sulla vendita di vestiti per bambini è a tasso zero. B può detrarre le £ 20 come imposta a monte

e non paga IVA sulle sue forniture di vestiti per bambini.

Se le prestazioni di B fossero esenti non potrebbe recuperare l'IVA sulle forniture. In questo caso le £ 20 di IVA andrebbero registrate come costo.

Vendite con IVA a tasso zero



Forniture a tasso ridotto

Un'aliquota ridotta del 5% si applica alle forniture di:

- Carburante ed energia per usi domestici e alcuni altri usi qualificanti.
- Alcune ristrutturazioni e lavori strutturali su edifici esistenti.
- L'installazione di materiali a risparmio energetico in alcuni edifici.
- Installazione di apparecchiature per il riscaldamento o di sicurezza o connessione dell'approvvigionamento di gas.

- Seggiolini auto per bambini.
- Contraccettivi.
- Consulenza e informazione sul benessere.
- Installazione di ausili per la mobilità per anziani.
- Prodotti per smettere di fumare.
- Alcuni beni e servizi forniti nell'attività di ristorazione, soggiorni per le vacanze e l'ingrasso a spettacoli ed altre attrazioni. Si tratta di una misura temporanea COVID-19, originariamente applicata nel periodo dal 15 luglio 2020 al 12 gennaio 2021, ma poi prorogata al 31 marzo 2021 e di nuovo fino al 30 settembre 2021. Dal 1° ottobre 2021 e fino al 31 marzo 2022 è stata introdotta un'aliquota ridotta del 12,5% (cfr. misure temporanee COVID-19 per il settore dell'ospitalità).

Misure temporanee COVID-19 per il settore dell'ospitalità

L'8 luglio 2020, il Cancelliere dello Scacchiere, nel suo aggiornamento economico dell'estate 2020, ha annunciato che dal 15 luglio 2020 al 12 gennaio 2021, alcune forniture di cibo e bevande analcoliche da parte di ristoranti, pub, bar, caffè e "locali simili", insieme a determinate forniture di alloggio e ingresso alle attrazioni, avrebbero scontato un'aliquota IVA ridotta.

Il 24 settembre 2020, il Cancelliere ha annunciato che l'aliquota ridotta del 5% per i settori del turismo e dell'ospitalità è stata prorogata al 31 marzo 2021.

Nel budget di primavera 2021, il cancelliere ha annunciato che il tasso ridotto del 5% sarebbe stato nuovamente prorogato fino al 30 settembre 2021. Per creare una fase di transizione, dal 1° ottobre 2021 al 31 marzo 2022 è stata applicata una nuova aliquota ridotta del 12,5%.

Successivamente, è tornata ad essere applicata l'aliquota IVA standard.

Forniture esenti

Se un soggetto effettua solo prestazioni esenti, viene trattato come se fosse un consumatore finale. Una persona che effettua prestazioni esenti non verserà ad HMRC alcuna IVA sulle prestazioni che effettua, ma non potrà detrarre l'IVA sugli acquisti utilizzati per effettuare tali prestazioni esenti.

Le cessioni esenti sono elencate nell'allegato 9 del VATA 1994 e comprendono:

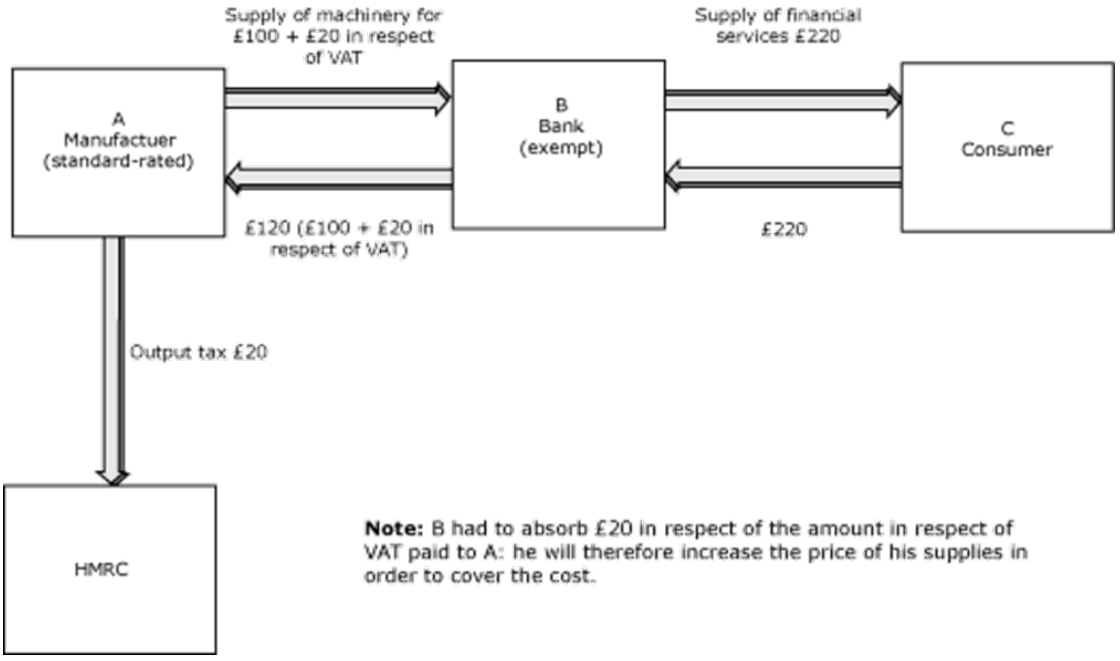
- Terreni e fabbricati.
- Assicurazioni.
- Servizi Finanziari.
- Educazione.
- Salute e benessere.

Esempio

A fornisce macchinari a B, una banca, per £ 100 più £ 20 di IVA. B utilizza il macchinario per effettuare forniture di servizi finanziari a C. Le prestazioni di servizi finanziari sono esenti. Pertanto, B non addebiterà l'IVA sulle forniture a C. Tuttavia, poiché il macchinario viene utilizzato per effettuare solo forniture esenti, B non può detrarre l'imposta a monte di £ 20. Pertanto, il prezzo praticato da B a C tiene conto di questo costo aggiuntivo. Pertanto, B addebitera' a C £ 220.

Se B utilizza il macchinario per effettuare sia cessioni imponibili che esenti, B sarà in grado di detrarre parte dell'imposta a monte.

Una cessione esente



Forniture multiple e composite

Non tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi comportano la stessa aliquota IVA. Una prestazione può essere esente, con aliquota zero, con aliquota ordinaria o imponibile ad aliquota ridotta.

Una cessione di beni o una prestazione di servizi può spesso comprendere due o più elementi identificabili separatamente. Ad esempio, una compagnia aerea può fornire il trasporto aereo ed il catering a bordo. Se tutti gli elementi che compongono la prestazione attraggono lo stesso addebito IVA, il fatto che ciascun elemento sia una prestazione separata o sia racchiuso in un'unica prestazione, è irrilevante.

Tuttavia, se uno o più elementi di un'operazione prevedono un aliquota IVA diversa l'una dall'altra, diventa necessario separare ciascuna prestazione e per ognuna indicare l'aliquota IVA corretta.

I giudici sono regolarmente chiamati a determinare se un'operazione comprendente due o più elementi (o componenti) è da considerarsi come un'unica fornitura o debbano ravvedersi due o più forniture separate.

In genere, non vi è alcuna controversia sui principi da applicare; piuttosto, la controversia tende a riguardare il modo in cui tali principi si applicano ai fatti accertati dal tribunale.

IVA: aliquota base od ordinaria

L'IVA è applicata sulle cessioni di beni o servizi nel Regno Unito (comprese le cessioni presunte) e sulle importazioni di beni nel Regno Unito (sezione 1, VATA 1994).

L'IVA viene addebitata anche sull'acquisto, in Irlanda del Nord, di beni provenienti da uno Stato membro dell'UE.

I seguenti elementi devono essere presenti prima che l'IVA diventi esigibile sulle forniture UK:

- Ci deve essere una cessione, che deve essere di beni o servizi.
- Il luogo di fornitura deve essere nel Regno Unito.
- La cessione deve essere una prestazione imponibile (cioè non esente).
- La cessione deve essere effettuata da un soggetto passivo.
- La cessione deve essere effettuata nel corso o nel proseguimento di qualsiasi attività esercitata dal soggetto passivo.

(Sezione 4, VATA 1994).

Cessioni di beni o prestazioni di servizi

Affinché un'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA, deve trattarsi di una fornitura di beni o di servizi.

Il significato di "fornitura" non è definito per legge, e il suo concetto è stato invece sviluppato nella giurisprudenza. Generalmente, la "fornitura" ha una portata molto ampia. C'è una fornitura anche quando un soggetto fa, o accetta di fare, qualcosa in cambio di un corrispettivo (monetario o di altro tipo).

Esistono regole per determinare se un'operazione è una cessione di beni o servizi.

La distinzione è importante per l'applicazione delle norme sul luogo e sul momento della fornitura (che determinano se l'IVA del Regno Unito è dovuta o meno).

Luogo di fornitura

La regola generale è che una fornitura, per essere assoggettata ad IVA UK, debba essere effettuata/eseguita nel Regno Unito.

Le forniture effettuate al di fuori del Regno Unito non rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA UK (sebbene possano essere soggette ad IVA in un altro paese).

Pertanto, è fondamentale stabilire dove viene effettuata una fornitura. Regole separate si applicano alla fornitura di beni e servizi.

Merce / beni

Generalmente, il luogo di cessione dei beni è determinato dall'ubicazione fisica della merce. In generale, se i prodotti sono:

- Situati nel Regno Unito, saranno trattati come forniti negli

UK se la loro fornitura non comporta l'allontanamento degli stessi dal suolo britannico.

- Non situati nel Regno Unito, saranno trattati come forniti al di fuori del territorio britannico.
- Importati nel Regno Unito, saranno trattati come forniti sul territorio UK e quindi verrà pagata l'IVA in dogana.
- Esportati dal Regno Unito, il luogo di fornitura è sempre nel Regno Unito, ma tale fornitura sconterà un aliquota IVA a tasso zero.

L'Allegato 3 del Taxation (Post-transition Period) Act 2020 ha introdotto, dal 1° gennaio 2021, un nuovo regime IVA per determinati beni situati al di fuori del Regno Unito e destinati ad un punto vendita o alla vendita online mediante Market Place (OMP).

Tali disposizioni introducono modifiche specifiche alle norme relative al luogo delle cessioni di beni di cui alla sezione 7 del VATA 1994.

Servizi

In generale, il luogo della prestazione dei servizi dipende da:

- Se la fornitura è eseguita ad un cliente aziendale (fornitura B2B) o ad un cliente non commerciale (fornitura B2C).
- Tipo di servizi forniti.
- Dove si trova il fornitore o il cliente.

Per i servizi B2B, la regola generale è che il luogo di fornitura è il luogo in cui il committente risiede. Il committente risiede al di fuori del territorio britannico l'operazione è non imponibile IVA.

Per i servizi B2C, la regola generale è che il luogo della prestazione è quello in cui risiede il fornitore.

Tuttavia, ci sono importanti eccezioni per le forniture ai consumatori non britannici. In particolare, per le prestazioni di servizi (ad eccezione di quelli relative ai terreni) di consulenti, avvocati, commercialisti, ingegneri, elaborazione dati e fornitura di informazioni e servizi immateriali (come il diritto d'autore ed i trasferimenti di brevetti) il luogo di fornitura è il luogo in cui il cliente risiede.

Esistono vari tipi di prestazioni di servizi che sono soggette a regole specifiche e che eccezione alle norme generali. Le eccezioni includono:

- Servizi relativi ai terreni e fabbricati la cui fornitura è trattata come realizzata nel paese in cui è situato il bene immobile.
- Trasporto passeggeri, che viene trattato come effettuato nel paese in cui avviene il trasporto.
- Noleggio di mezzi di trasporto, che è trattato come eseguito nel paese in cui il trasporto a noleggio è messo a disposizione del noleggiatore.
- Servizi di ristorazione e catering, che sono trattati come prestati nel paese in cui vengono resi.
- Servizi culturali, educativi e di intrattenimento, che sono trattati come realizzati nel paese in cui i servizi sono fisicamente svolti.

Inversione contabile

L'inversione contabile è un metodo di contabilizzazione dell'IVA che rende il destinatario di una prestazione (piuttosto che il fornitore) il soggetto debitore dell'IVA a valle.

Se si applica l'inversione contabile, la fattura del fornitore non dovrebbe includere l'IVA, ma dovrebbe indicare che si tratta di una cessione con inversione contabile.

Con l'inversione contabile il destinatario della fornitura contabilizza l'IVA a valle, ma ha il diritto di detrarre lo stesso importo come imposta a monte.

Se un'azienda è soggetto passivo IVA, l'impatto dell'inversione contabile sarà neutro da un punto di vista fiscale.

Tuttavia, se l'azienda effettua forniture esenti o parzialmente esenti (ad esempio, una banca), subirà l'IVA come un costo.

L'inversione contabile, che si applica alla maggior parte delle prestazioni di servizi B2B effettuate da fornitori non britannici, garantisce che il destinatario si trovi nella stessa posizione IVA in cui si sarebbe trovato se avesse acquistato i servizi da un soggetto passivo nazionale.

In generale, l'inversione contabile del Regno Unito si applica ai servizi B2B se:

- Il luogo della prestazione dei servizi è il Regno Unito.
- Il fornitore risiede al di fuori del Regno Unito, mentre il destinatario della fornitura è britannico.
- La fornitura non è esente.
- Il destinatario è un soggetto passivo ed i servizi sono ricevuti per scopi di business.

(Sezioni 7A, paragrafi 2 e 4, e articolo 8, paragrafi 1 e 2) , VATA 1994.)

Nella causa HMRC/Wellcome Trust Ltd (causa C-459/19), EU:C:2021:209, la Corte di giustizia ha concordato con le conclusioni dell'avvocato generale Hogan (AG) dichiarando che il luogo delle prestazioni di servizi, fornite da un prestatore non UE a un soggetto passivo del Regno Unito, ai fini delle sue attività commerciali non economiche, era il luogo in cui risiedeva il destinatario.

Ciò ha confermato che le imprese non profit, che ricevono servizi per lo svolgimento della loro attività non economiche

dall’estero, dovranno applicare l’inversione contabile (laddove il luogo di fornitura sia il Regno Unito).

SOGGETTI PASSIVI E PARTITA IVA

Esistono criteri per determinare se un soggetto deve registrarsi ai fini IVA (Nel regno unito la registrazione IVA è obbligatoria solo se si raggiunge un certo fatturato imponibile ossia £ 85.000).

La registrazione IVA, comunque, può essere fatta anche su base volontaria.

Tuttavia, in generale, un soggetto non può registrarsi a meno che non svolga un'attività economica ed effettui, o intenda effettuare, forniture imponibili nel Regno Unito.

Registrazione obbligatoria

Una soggetto stabilito nel Regno Unito, cioè una persona che opera con un'azienda o una stabile organizzazione nel Regno Unito, deve registrarsi per l'IVA:

- Se nell'anno precedente, il valore delle forniture imponibili eseguite, compresi i servizi ricevuti da soggetti non britannici, e quindi assoggettabili ad inversione contabile, superava £ 85.000.
- Se vi sono ragionevoli motivi per ritenere che il valore delle forniture imponibili di tale soggetto, compresi i servizi

non britannici ricevuti e soggetti all'inversione contabile, supereranno £ 85.000 nei prossimi 30 giorni.

HM Treasury può aumentare la soglia di registrazione obbligatoria con ordinanza del Tesoro. Storicamente, la soglia è sempre stata aumentata ogni anno il 1° di aprile.

Tuttavia, il governo, negli ultimi anni, ha congelando la soglia di registrazione IVA:

- Nel budget dell'autunno 2017 è stato annunciato che la soglia non sarebbe stata aumentata prima di aprile 2020.
- Nel budget dell'autunno 2018 è stato annunciato che la soglia sarebbe rimasta invariata fino al 31 marzo 2022.
- Nel budget della primavera 2021 è stato annunciato che la soglia sarebbe rimasta invariata fino al 31 marzo 2024.

Registrazione volontaria

Un soggetto può registrarsi volontariamente:

- Se effettua cessioni imponibili, anche se il fatturato imponibile è inferiore alla soglia per la registrazione obbligatoria.
- Se tale persona esercita un'attività d'impresa ed intende, in futuro, effettuare cessioni imponibili nel corso della stessa.

Cancellazione della registrazione

Se un soggetto cessa di avere diritto alla registrazione IVA, ossia smette di effettuare, o non ha più l'intenzione di effettuare cessioni imponibili, dovrà informare l'HMRC entro 30 giorni e la sua registrazione IVA verrà così cancellata.

Se il valore delle cessioni imponibili di un soggetto, titolare di partita IVA e stabilito nel Regno Unito, dovesse scendere, nei successivi 12 mesi, al di sotto delle £ 83.000, sarà possibile

de-registrarsi volontariamente e cessare la propria posizione IVA.

Storicamente anche la soglia di de-registrazione è sempre stata aumentata ogni anno il 1° di aprile. Tuttavia, il governo ha congelando queste soglie:

- Nel budget dell'autunno 2017 ha annunciato che la soglia non sarebbe stata aumentata prima di aprile 2020.
- Nel budget dell'autunno 2018, ha annunciato che la soglia di de-registrazione sarebbe rimasta invariata fino al 31 marzo 2022.
- Nel budget di primavera 2021 ha annunciato che la soglia sarebbe rimasta invariata fino al 31 marzo 2024.

Registrazione di gruppo

Due o più enti o società possono registrarsi come gruppo ai fini IVA; questo può avvenire se un'azienda controlla l'altra o se un soggetto comune le controlla tutte.

Ovviamente tutti i soggetti devono essere stabiliti nel Regno Unito.

La registrazione di gruppo include solo le società che hanno comunicato ad HMRC di far parte dello stesso gruppo IVA.

All'interno di un gruppo aziendale è possibile scegliere quali società includere (o escludere) dalla registrazione IVA di gruppo.

Tuttavia, una società non può far parte di più di un gruppo IVA (articolo 43D, VATA 1994).

Quando si forma un gruppo IVA si deve individuare un membro (che chiameremo membro rappresentante) che sarà responsabile della compilazione e della presentazione della dichiarazione IVA per conto del gruppo.

Le principali conseguenze della registrazione di gruppo sono che:

- Le transazioni tra membri di uno stesso gruppo non vengono rilevate ai fini dell'IVA.
- Tutte le cessioni effettuate a o da un membro di un gruppo IVA sono considerate come effettuate al o dal solo membro rappresentante.
- Tutti i membri sono solidalmente responsabili per l'IVA dovuta dal membro rappresentante ad HMRC.

A partire dal 1° novembre 2019, un'entità non societaria (ad esempio, una persona fisica o una società di persone) può aderire ad un gruppo IVA se controlla tutti i membri inclusi nello stesso gruppo.

IMPRESA (ATTIVITÀ ECONOMICA)

L'IVA è riscossa solo sulle operazioni effettuate da un soggetto passivo che agisce svolgendo attività d'impresa.

Tuttavia, la registrazione come soggetto passivo IVA non significa automaticamente che tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che saranno effettuate da tale azienda saranno imponibili ai fini IVA.

Nella sentenza Minister Finansów/Posnania Investment SA (causa C-36/16), l'avvocato generale ha ritenuto che, sebbene un commerciante di immobili avesse trasferito un appezzamento di terreno a saldo di un debito fiscale preesistente, tale cessione non dovesse essere rilevante ai fini IVA poiché' non eseguita in qualità di soggetto passivo.

Mentre il debito fiscale derivava dall' attività del commerciante di immobili, il pagamento dell'imposta era semplicemente l'adempimento di un dovere pubblico.

Nella causa Minister Finansów/Posnania Investment SA (causa C-36/16), la Corte di giustizia è giunta alla stessa conclusione dell'avvocato generale, ma lo ha fatto con motivazioni diverse.

La Corte di giustizia ha concluso che la liquidazione del debito fiscale mediante il trasferimento dell'appezzamento di ter-

reno doveva essere considerato un atto unilaterale, che mancava dell'essenziale prestazione reciproca per poter essere considerata una cessione: non vi era stato alcun corrispettivo a seguito del trasferimento del terreno e quindi, non vi era stata alcuna cessione.

Per contro, nella sentenza SZEF Krajowej Administracji Skarbowej contro Polfarmex Spolka Akcyjna w Kutnie (C-421/17) EU:C:2018:432 (13 giugno 2018), in cui una società ha trasferito un terreno ad un azionista mediante un rimborso di azioni della società, la Corte di giustizia ha ritenuto che vi fosse una performance reciproca e, quindi, tale trasferimento fosse imponibile ai fini IVA.

Nella sentenza Customs and Excise Commissioners contro Lord Fisher [1981] 2 All E.R. 147, la High Court ha concluso che i seguenti fattori, esposti al punto 4.1 dell'HMRC VAT Notice 701/1, dovrebbero essere presi in considerazione nel valutare se un'azienda sta o meno esercitando attività d'impresa:

- L'attività è svolta con impegno serio e continuativo?
- L'attività è un'occupazione o una funzione che viene perseguita attivamente e con ragionevole continuità?
- L'attività ha una certa sostanza in termini di valore delle cessioni imponibili effettuate (trimestrali o annue)?
- L'attività è condotta in modo regolare e secondo principi aziendali solidi e riconosciuti?
- L'attività riguarda prevalentemente la realizzazione di forniture imponibili a titolo oneroso?
- Le prestazioni imponibili che si stanno effettuando sono di un genere comunemente condotto da coloro che cercano di trarne un profitto?

Nella causa Gemeente Borsele contro Staatssecretaris van Financien (C-520/14) la Corte di giustizia ha ritenuto che la

fornitura di servizi di trasporto scolastico da parte di un ente locale o regionale non fosse un'attività economica dato che solo una piccola parte del costo totale era a carico degli utenti.

La Corte di giustizia ha argomentato che l'esistenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso non era sufficiente a dimostrare l'esistenza di un'attività economica e che occorreva prendere in considerazione tutte le circostanze in cui è stata effettuata la prestazione.

La Corte di giustizia ha suggerito di mettere a confronto le circostanze in cui le forniture sono state effettuate, in quel caso, con le circostanze in cui tali forniture venivano abitualmente effettuate per determinare se l'attività svolta fosse un'attività economica o meno e che potessero essere presi in considerazione anche altri fattori quali il numero di clienti e l'importo dei guadagni.

Tuttavia, nella sentenza Wakefield College contro HMRC [2018] EWCA Civ 952, la Corte d'appello ha analizzato attentamente Borsele, Finlandia e Longridge, concludendo che il linguaggio utilizzato in questi casi era fonte di confusione ed ha ribadito i principi da applicare. Se vi e' stata una prestazione a titolo oneroso e se tale servizio costituisse un'attività economica erano questioni distinte.

Una cessione a titolo oneroso, che richiedeva soltanto un rapporto giuridico tra fornitore e cliente nell'ambito del quale i beni o i servizi sono forniti in cambio del corrispettivo, era una condizione necessaria ma non sufficiente per l'esistenza di un'attività economica.

Il "nesso diretto" tra il linguaggio della fornitura e quello della considerazione, comunemente usato, non richiede che il corrispettivo sia correlato al valore dei beni o dei servizi.

Invece, l'esistenza di un "legame diretto" dipendeva dal fatto che la fornitura fosse stata effettuata al fine di ottenere redditi

su base continuativa e richiedesse un'indagine obiettiva di ampio respiro.

I fattori soggettivi, come il fatto che il fornitore mirasse a realizzare un profitto, non erano rilevanti.

Nella sentenza HMRC/Pertemps Ltd [2019] UKUT 234, l'Upper Tribunal ha applicato l'analisi in due fasi, espressa nella sentenza Wakefield, concordando con il First-tier Tribunal che l'operazione, che prevedeva un sacrificio salariale da parte dei dipendenti in cambio del pagamento delle spese di viaggio e di soggiorno da parte di un'agenzia di collocamento, non costituissero attività economica.

Tale operazione, svolta nei confronti dei propri dipendenti, non costituiva un'attività economica poiché' i dipendenti accettavano una riduzione dello stipendio in cambio del pagamento di tali spese.

L'Upper Tribunal ha, inoltre, concluso che il datore di lavoro non effettuava una fornitura a titolo oneroso in quanto non veniva fornito un servizio, ma semplicemente offerta una scelta tra differenti meccanismi di retribuzione.

L'accordo sul sacrificio salariale non era un'attività economica svolta dal datore di lavoro perché non forniva un flusso di reddito e poteva essere messo a disposizione solo da un datore di lavoro.

Differente, invece, il caso di Astra Zeneca UK Ltd contro HMRC dove la Corte di giustizia ha deciso che il pagamento parziale dello stipendio in buoni dovesse essere considerata come una prestazione imponibile, poiché' la cessione era accessoria al rapporto di lavoro.

Generalmente l'istruzione, finanziata con sovvenzioni, non è considerata un'attività commerciale perché non viene fornita a titolo oneroso.

Tuttavia, nella sentenza Colchester Institute Corp contro

HMRC [2020] UKUT 368, l'Upper Tribunal ha concluso che esisteva un nesso sufficiente tra l'istruzione fornita da un college ed il finanziamento che riceveva, tale per cui la fornitura dell'istruzione dovesse essere considerata un'attività commerciale.

In Babylon Farm Ltd [2021] UKUT 224, l'Upper Tribunal ha confermato ancora una volta che un approccio in due fasi era appropriato (applicando Borsele e Wakefield). La prima fase consisteva nell'esaminare se il contribuente effettuasse cessioni (di beni o prestazioni di servizi) a titolo oneroso e la seconda fase consisteva nel decidere se il contribuente svolgesse un'attività economica continuativa.

L'Upper Tribunal ha ritenuto che non vi fosse alcun nesso diretto tra le attività di Babilonia ed il reddito che riceveva, in particolare perché non vi era alcuna prova che tali attività fossero svolte su base commerciale o che il reddito di Babilonia fosse determinato in tutto o in parte dal valore delle sue forniture.

Valore della fornitura

Accertare il valore di una prestazione è importante perché questo, insieme all'aliquota IVA applicabile, determinerà l'IVA esigibile sulla prestazione.

Il valore di una prestazione è l'importo IVA esclusa ed il corrispettivo di una prestazione è l'importo comprensivo dell'IVA.

Se l'IVA è esigibile su una fornitura, è responsabilità del fornitore di beni e servizi chiarire, nei contratti, se i prezzi sono comprensivi o al netto dell'IVA. Se non viene fatta menzione dell'IVA, il corrispettivo (monetario o non monetario) previsto dal contratto sarà considerato comprensivo di qualsiasi IVA esigibile.

Quando si vende ai consumatori finali, tutti i prezzi devono essere specificati comprensivi di IVA. Tuttavia, quando si tratta di clienti business, la maggior parte dei fornitori specificherà i prezzi al netto dell'IVA.

Tempo di fornitura

Le regole relative al momento della fornitura determinano quando l'IVA, applicata su beni o forniture di servizi, dovrà essere contabilizzata.

Queste norme sono importanti anche per altri scopi (ad esempio, valutare se la soglia di registrazione IVA viene raggiunta in un determinato periodo).

Il termine "tax point", sebbene non utilizzato in ambito legislativo, è comunemente usato per riferirsi al momento (data) in cui sorge un debito IVA, che determina il periodo contabile che viene dichiarato nel VAT Return.

Nella dichiarazione IVA periodica viene indicato l'ammontare di IVA dovuta ad HMRC ed il termine per il pagamento della stessa.

In generale, le regole del momento della fornitura determinano il punto fiscale o tax point di una cessione: la data di fatturazione, il pagamento ed il momento in cui il cliente otterrà il bene o i servizi.

Il tax point dipenderà dalle tempistiche di questi tre fattori, dal tipo di fornitura e dalle disposizioni del contratto.

Recupero dell'imposta a monte

L'articolo 24 del VATA 1994 (derivato dagli articoli da 167 a 169 della direttiva IVA principale) fornisce la definizione di base di "imposta assolta a monte". Il contribuente deve aver sostenuto l'IVA per poter richiedere il rimborso dell'imposta:

- L'IVA sostenuta deve riguardare un acquisto od un'importazione effettiva. Non è sufficiente che il contribuente sia in possesso di una fattura IVA se non gli è stato realmente fornito alcun bene o servizio.

Nella sentenza D&J Grant/HMRC [2016] UKFTT 442 (TC), il First-tier Tribunal ha dichiarato che l'IVA dovuta sul pagamento anticipato di beni, che poi non sono stati consegnati all'acquirente, non poteva essere considerata imposta a monte ai sensi dell'articolo 24 del VATA 1994 e, pertanto, non poteva essere detratta.

La Corte di giustizia ha stabilito il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte se l'acquirente non era a conoscenza dell'intenzione del fornitore di non voler fornire i beni o servizi pattuiti.

La Corte di giustizia (concordando con l'avvocato generale) ha dichiarato che un acquirente aveva diritto a recuperare l'IVA su un pagamento anticipato sulla fornitura, se al momento del pagamento, la cessione del bene o del servizio appariva certa.

Il fornitore dei beni o dei servizi deve essere un soggetto passivo al momento della cessione (cioè registrato ai fini IVA). In caso contrario, non potrà essergli riconosciuta alcuna imposta a monte.

- Se una cessione si qualifica come una prestazione esente o a tasso zero, ma il fornitore pretende di addebitare l'IVA, questa non sarà considerata come imposta a monte.
- Nell'accertare se un'azienda può recuperare l'imposta a monte, l'HMRC richiede che questa sia in grado di fornire una fattura valida ai fini IVA. Laddove non sia possibile produrre tale documento, l'HMRC richiede prove alternative per dimostrare che la cessione è stata effettuata, compresa la prova che l'impresa ha adottato misure ragionevoli per garantire che il fornitore e la cessione fossero legittimi ai fini dell'IVA.

- Se l'IVA viene addebitata su prestazioni che avrebbero dovuto essere esenti o ad aliquota 0%, non sarà possibile richiedere alcun rimborso d'imposta. L'HMRC porta regolarmente i casi di questo tipo al Tribunale di primo grado, in particolare quando una società insolvente ha venduto l'attività e la presunta IVA addebitata dal fornitore non è stata contabilizzata all'HMRC.

Nella causa Zipvit Ltd/HMRC [2018] EWCA Civ 1515, il contribuente riceveva servizi postali, che al momento della fornitura, sia il fornitore che il cliente, ritenevano esenti, cosicché la fattura non includeva l'IVA.

Successivamente è stato stabilito che queste forniture avrebbero dovuto essere classificate come soggette ad aliquota IVA standard. Il contratto prevedeva che i servizi fossero forniti IVA esclusa ed i termini previsti dall'HMRC, per recuperare l'imposta a monte e per il fornitore di esigere il pagamento dell'IVA da parte del cliente, fossero scaduti.

La Zipvit ha tuttavia sostenuto di avere diritto al rimborso della corrispondente imposta assolta a monte.

La Court of Appeal, negando il diritto della Zipvit al rimborso dell'imposta assolta a monte, ha dichiarato che uno degli scopi principali dell'obbligo di emissione di una fattura valida ai fini IVA, a sostegno di una domanda di rimborso dell'imposta, era quello di consentire all'HMRC di controllare che il fornitore avesse effettivamente pagato l'IVA.

Il cliente non disponeva di una fattura valida ai fini IVA e non poteva nemmeno fornire una prova alternativa del fatto che l'IVA era stata contabilizzata dal fornitore. In questo caso, la Corte d'Appello, ha ribadito l'impossibilità al recupero dell'imposta a monte per le prestazioni erroneamente trattate come esenti IVA.

Infine, la Corte suprema ha dichiarato (nella causa Zipvit Ltd contro HMRC [2022] UKSC 12) che Zipvit non aveva diritto al

recupero dell'imposta in quanto non vi era stata alcuna "IVA dovuta o pagata" da Zipvit sui servizi ricevuti.

Il corrispettivo per i servizi era espressamente indicato con IVA esclusa e le fatture riportavano un IVA a zero. Pertanto, a Zipvit non era stata addebitata l'IVA e, di conseguenza, non aveva trasferito tale costo ai suoi clienti.

Persona alla quale è stata effettuata la fornitura

Ci sono una varietà di situazioni, piuttosto comuni, in cui una fornitura viene effettuata ad un soggetto A, ma il pagamento viene effettuato da B. Ad esempio, un avvocato può fornire servizi legali al suo cliente (A), ma la controparte si assume la responsabilità di pagare tali costi.

B non ha il diritto di detrarre l'IVA a monte in quanto la cessione non è effettuata a B.

Nella causa WHA Ltd contro HMRC [2013] UKSC 24, un gruppo di società ha istituito un regime complesso volto a consentire il recupero dell'IVA a monte sulle riparazioni auto effettuate nell'ambito di rimborsi assicurativi per polizze contro i guasti dei veicoli assicurati.

La Corte suprema ha concluso che la WHA, la società con la quale l'assicuratore aveva stipulato un contratto per la gestione dei sinistri, non riceveva una fornitura dalle officine che effettuavano le riparazioni. La realtà economica era che, quando la WHA pagava le riparazioni, essa stava semplicemente assolvendo, per conto dell'assicuratore, il suo obbligo nei confronti dell'assicurato di pagare le riparazioni.

Nella causa Airtours Holidays Transport Ltd contro HMRC [2016] UKSC 21, la Corte suprema, con una maggioranza di 3-2, ha respinto il ricorso del contribuente contro la decisione della Corte d'appello secondo cui il ricorrente non aveva diritto ad un credito d'imposta IVA per gli onorari pa-

gati a dei consulenti per la preparazione della relazione di redditività richiesta dai suoi creditori. Ciò era dovuto al fatto che, correttamente interpretato, il contratto non conferiva al contribuente il diritto/potere di imporre ai consulenti di fornire i servizi (ed i consulenti, a loro volta, non avevano alcun obbligo corrispondente nei confronti del contribuente), il che era un prerequisito affinché il ricorrente fosse considerato il destinatario di una prestazione.

Nel determinare il destinatario di una prestazione si applicano i seguenti principi:

- Occorre tener conto delle realtà economiche e commerciali degli accordi in esame (CGE e Corte suprema in Loyalty Management).
- La determinazione del destinatario di una fornitura, in casi specifici, dipenderà fortemente dai fatti; piccoli cambiamenti di fatto possono dare origine ad un risultato diverso (Corte Suprema in Loyalty Management e WHA).
- Nell'analizzare l'effetto IVA di più operazioni, è necessario esaminare i rapporti contrattuali nel contesto della totalità degli accordi (Corte suprema in Loyalty Management e WHA).
- Le condizioni dei contratti pertinenti sono un fattore importante da considerare e in generale il punto di partenza logico per determinare l'effetto IVA delle transazioni. Le condizioni contrattuali saranno un fattore significativo nel determinare il corretto trattamento IVA.

Nella sentenza Ministero dell'Economia e delle Finanze contro FCE Bank Plc (C-210/04), la Corte di giustizia ha dichiarato che, i servizi forniti da una sede centrale alla sua succursale estera, non erano imponibili in quanto la filiale estera non era un soggetto passivo distinto: non vi era alcuna prestazione all'interno di un'unica entità.

Tuttavia, nella sentenza Skandia America Corp. (USA), fil-

iale Sverige/Skatteverket (causa C-7/13), la Corte di giustizia ha dichiarato che, se la succursale è membro di un gruppo IVA, le operazioni tra la succursale ed il suo stabilimento principale, situato in uno Stato terzo dell'UE, sono imponibili. In questo caso, il gruppo IVA è considerato l'acquirente dei servizi e deve tenere conto dell'imposta sulle cessioni effettuate alle succursali.

IVA SOSTENUTA PRIMA DELLA REGISTRAZIONE O DELLA COSTITUZIONE

La regola di base è che la detrazione dell'IVA a monte è disponibile solo se il destinatario delle cessioni è un soggetto passivo al momento della loro ricezione. Tuttavia, esistono norme che consentono ad un soggetto di ottenere una detrazione per l'IVA sostenuta prima:

- Che il soggetto passivo fosse registrato ai fini IVA.
- Della Costituzione del soggetto passivo (quando i beni/servizi sono stati acquistati in attesa della costituzione ed erano ad essa propedeutiche).

Preregistrazione IVA

Un soggetto passivo può chiedere la detrazione dell'IVA sui beni acquisiti prima della registrazione se si verificano tutte le seguenti condizioni:

- La persona possiede i beni, oggetto della prestazione IVA, alla data di registrazione (o sono stati utilizzati per realizzare altri beni ancora detenuti).
- La merce è stata acquistata entro quattro anni dalla registrazione (o dalla data in cui era richiesta la registrazione).

- I beni devono essere utilizzati dal soggetto passivo ai fini della propria attività d'impresa.
- I beni non sono beni strumentali.
- Viene compilato e conservato un inventario di magazzino delle merci, che mostra le quantità acquistate, le date di acquisizione e la misura in cui le merci sono state utilizzate per produrre altre merci e le date di smaltimento.

Un soggetto passivo può chiedere la detrazione dell'IVA sui servizi acquisiti prima della registrazione se ricorrono tutte le seguenti condizioni:

- I servizi sono propedeutici all'attività che l'azienda svolge.
- I servizi non sono stati rifatturati dal soggetto passivo prima dell'iscrizione.
- I servizi sono stati ricevuti non più di sei mesi prima della registrazione.
- I servizi non sono stati consumati, e non si riferiscono a beni ceduti, prima della registrazione.
- I servizi non sono stati eseguiti su beni acquisiti più di quattro anni prima della registrazione.
- Viene compilato e conservato un inventario dei servizi, che ne descrive la tipologia, le date di acquisto.

IVA pre-costituzione

Se una persona giuridica è registrata ai fini dell'IVA e sono stati acquistati beni o servizi prima della costituzione della società, ma tali spese erano propedeutiche alla realizzazione stessa, la persona giuridica può ottenere una detrazione per tale IVA se si applicano tutte le seguenti condizioni:

- La persona che ha acquistato i beni o servizi è divenuto membro, dirigente o dipendente della società ed è stato

integralmente rimborsato;

- Il soggetto che ha sostenuto il costo di tali beni o servizi non era soggetto passivo IVA
- I servizi o beni acquistati pre registrazione erano propedeutici all'attività societaria e non sono stati utilizzati per nessun altro scopo.

(Regolamento 111, Regolamenti IVA 1995 e HMRC: Avviso 700: paragrafo 11.4.)

Nella causa Koolmove Ltd v HMRC [2019] UKFTT 502, il tribunale di primo livello ha ritenuto che una società potesse detrarre l'IVA a monte dalle spese legali sostenute dall'azionista unico e amministratore (M) in relazione ad una causa che gli era stata intentata per violazione del diritto d'autore con riferimento ad un software che M aveva sviluppato prima della costituzione della società.

Il tribunale di primo grado ha ritenuto che esistesse un collegamento diretto ed immediato tra i servizi legali e l'attività che doveva essere svolta dalla società poiché M aveva sempre inteso sfruttare il software attraverso la società, che è stata costituita non appena ragionevolmente praticabile ed una volta concluso il procedimento giudiziario.

Al contrario, il First-tier Tribunal, nella causa Oaks Pavilion Ltd v HMRC (31 luglio 2009), ha negato la detrazione dell'IVA sulle spese pre-costituzione perché tali costi erano stati sostenuti prima che fosse presa la decisione di operare tramite una società.

Scopo commerciale

L'IVA sostenuta può essere considerata detraibile solo se sostenuta dal contribuente ai fini dell'attività d'impresa.

Questo significa che è richiesto che ci sia un collegamento diretto ed immediato tra l'imposta assolta a monte e l'attività

economica.

Ciò richiede che il contribuente effettui prestazioni imponibili o abbia l'intenzione di effettuare prestazioni imponibili al momento in cui l'imposta assolta a monte diventa esigibile.

Nella sentenza BAA Ltd/HMRC [2013] EWCA Civ 112, la Court of Appeal ha dichiarato che l'IVA sulle spese professionali, per la costituzione di una società veicolo, non fosse detraibile poiché' l'unico scopo della società veicolo era quello di acquisire le azioni di un'altra società.

Sebbene si trattasse di un operazione con conseguenze economiche, non rappresentava, tuttavia, un'attività economica ai fini IVA.

Per contro, nella causa Cloud Electronics Holdings Ltd contro HMRC [2012] UKFTT 699, una società costituita per acquisire un'azienda target aveva il diritto di recuperare l'IVA sui costi professionali sostenuti durante il processo di acquisizione, in quanto era stato chiarito fin da subito che tale società avrebbe fornito all'altra servizi di gestione amministrativa.

Nella causa Heating Plumbing Supplies Ltd contro HMRC [2016] UKFTT 753, il First-tier Tribunal ha accolto il ricorso di un gruppo IVA contro il diniego da parte dell'HMRC del recupero dell'IVA a monte sulle spese di consulenza sostenute nell'ambito di un management buy-out.

Il tribunale ha respinto l'opinione dell'HMRC secondo cui il recupero IVA doveva essere valutato esaminando il gruppo IVA e concentrandosi sul fatto che il destinatario effettivo delle prestazioni (piuttosto che il membro rappresentante del gruppo IVA) non stesse esercitando un'attività economica.

Se una holding non intende effettuare cessioni imponibili a terzi o alle sue controllate (i suoi unici proventi derivano dai dividendi delle controllate), non può essere considerata esercitare un'attività economica e non è quindi in grado di recuperare l'imposta a monte.

Tuttavia, se la holding e le controllate fanno parte di un gruppo IVA (e, quindi, trattate come un'unica persona), l'attività economica sarebbe quella del gruppo IVA, comprese le attività delle controllate attive.

In quanto tale, il gruppo IVA effettua solo cessioni imponibili e l'imposta a monte, in questo caso, relativa agli onorari professionali, è integralmente detraibile.

Nella sentenza «Sveda» UAB/Valstybine mokesciu inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansu ministerijos (C-126/14), la Corte di giustizia ha dichiarato che un contribuente poteva detrarre l'IVA assolta a monte sulle spese di costruzione di un percorso ricreativo messo gratuitamente a disposizione del pubblico. Poiché il contribuente ha creato il percorso con l'idea che questo avrebbe attirato più visitatori, consentendogli di vendere più souvenir, cibo e bevande nonché' aumentare il volume dei visitatori verso altre attrazioni a pagamento, esisteva un legame diretto e immediato tra l'imposta a monte e le attività economiche del contribuente nel suo complesso.

Nella sentenza Durham Cathedral contro HMRC [2016] UKFTT 750 (TC), il First-tier Tribunal, applicando Sveda, ha concluso che l'IVA a monte, sulle riparazioni di un ponte che conduce alla cattedrale, aveva un legame diretto e immediato con le attività della cattedrale nel loro complesso, che erano sia economiche che non economiche (e, pertanto, recuperabili su base pro-rata).

Nella sentenza HMRC c. Università di Cambridge [2018] EWCA Civ 568, la Court of Appeal ha esaminato se un'università avesse il diritto di ottenere una detrazione a monte per IVA delle prestazioni relative alla gestione di un fondo che produce reddito per l'università.

Era pacifico che le attività del fondo non costituivano attività economiche, dato il loro carattere passivo. La posizione dell'HMRC era che l'imposta assolta a monte era intera-

mente attribuibile all'attività non economica del fondo e che la posizione non doveva essere diversa da quella di un fondo commerciale che intraprende un'attività economica esente.

La questione chiave era se i servizi di gestione del fondo fossero interamente attribuibili alle attività non economiche dello stesso o se esistesse un legame immediato e diretto con le attività economiche dell'università, che il reddito del fondo sussidiava.

La Court of Appeal ha riconosciuto che i tribunali di primo grado e superiore avessero attribuito un peso eccessivo allo scopo delle attività del fondo ed alla rilevanza di Kretztechnik AG contro Finanzamt Linz (causa C-465/03).

La Corte d'appello, perciò, ha adito alla Corte di giustizia per ottenere indicazioni sulla questione, in particolare se:

- In tale contesto, e' corretto considerare il reddito generato da degli investimenti come equivalente a raccolta di capitali al fine di determinare se esista un nesso sufficiente tra i costi di gestione del fondo e le attività (sovvenzionate) dell'università.
- Si potesse ricorrere al caso Sveda, con riferimento alla proposizione secondo cui non si dovrebbe operare alcuna distinzione tra operazioni esenti e non imponibili, nel decidere se l'imposta assolta a monte sia deducibile (tenendo presente il principio di neutralità fiscale).

Nella sentenza HMRC/Università di Cambridge (C-316/18) EU:C:2019:559, la Corte di giustizia ha dichiarato che l'università non poteva dedurre l'imposta assolta a monte sulle spese di gestione degli investimenti nell'ambito delle sue spese generali.

Nel caso di specie, nel determinare che i costi non presentavano alcun nesso diretto e immediato con le attività economiche dell'università, la Corte di giustizia ha argomentato che i costi di gestione degli investimenti non costituivano una com-

ponente di spesa delle attività economiche dell'università, in quanto non erano presi in considerazione nei prezzi praticati per le prestazioni (imponibili ed esenti) da essa effettuate e, pertanto, non potevano costituire spese generali.

In effetti, i costi sono stati sostenuti per generare fondi che avrebbero permesso all'università di ridurre i prezzi di tali forniture. Ciò sembra restringere l'ambito di applicazione della Sveda e dell'Iberdrola, in cui è stato riscontrato un nesso diretto e immediato in quanto lo scopo principale di sostenere i costi era quello di promuovere le attività economiche del contribuente.

L'accento posto sulla necessità che le spese professionali costituiscano una componente di costo delle prestazioni susseguenti può incoraggiare l'HMRC a sostenere che l'IVA assolta a monte non possa essere detratta senza la prova dell'inclusione di tali costi nei prezzi praticati.

Nella causa Hotel La Tour Ltd contro Revenue and Customs Commissioners [2021] UKFTT 451 (TC), il First-tier Tribunal ha autorizzato il recupero dell'imposta assolta a monte per la cessione di una controllata, i cui proventi dovevano essere utilizzati per finanziare una nuova impresa commerciale, che avrebbe comportato la realizzazione di cessioni imponibili.

Nella sentenza GE Aircraft Engine Services Ltd/HMRC (C-607/20) EU:C:2022:63, l'avvocato generale ha ritenuto che i buoni concessi ai dipendenti, nell'ambito di un sistema aziendale, non avessero uno scopo commerciale in assenza del controllo da parte del datore di lavoro sull'utilizzo che i lavoratori facevano di questi buoni.

Uso privato o non aziendale

Una delle aree più discusse riguarda le spese che potrebbero essere considerate sostenute per interessi personali piuttosto che aziendali. Tra le più comuni:

- Spese per attività sportive e ricreative.
- Spese che possono essere considerate a beneficio degli amministratori e dei proprietari della società.
- Spese relative ad attività non commerciali (ad esempio, enti di beneficenza e volontariato).

La presenza di un "collegamento immediato e diretto" riguarda il fatto che la spesa sia stata sostenuta per scopi commerciali e non se l'impresa benefici di tale spesa.

Nella sentenza Finanzamt Koln-Nord/Becker (C-104/12), la Corte di giustizia ha dichiarato che una società non aveva diritto ad un credito d'imposta per l'IVA assolta a monte sui servizi legali di consulenza volti ad evitare sanzioni penali nei confronti degli amministratori delegati di tale società.

L'assenza di un nesso giuridico tra il procedimento penale e la società significava la non esistenza di un nesso diretto e immediato tra l'IVA sostenuta e le attività imponibili della società.

Nella causa Praesto Consulting UK Ltd contro HMRC [2019] EWCA Civ 353, la Corte d'appello ha accolto un ricorso contro una decisione dell'Upper Tribunal (a maggioranza), concordando con il First-tier Tribunal, che una società aveva diritto al credito d'imposta sulle spese legali da questa pagate nel procedimento di difesa di uno dei suoi amministratori contro l'ex datore di lavoro, sebbene le fatture in questione fossero indirizzate al direttore.

Il Tribunale di primo grado ha constatato che le istruzioni rivolte ai consulenti legali erano impartite sia dal ricorrente che dalla società, e che entrambi erano clienti dei consulenti e quindi, tutto il lavoro svolto dai legali, doveva essere considerato come eseguito per conto di entrambi.

Ciò rifletteva la realtà economica, vale a dire che, in effetti, la controversia era stata intentata sia contro il ricorrente che contro la società.

Inoltre, i servizi legali svolti dagli avvocati hanno consentito alla società di evitare la compromissione della sua attività.

Spesso beni o servizi acquisiti possono essere utilizzati sia per scopi commerciali che non commerciali. Come ci si comporta con l'IVA?

In tali circostanze, l'articolo 24, paragrafo 5, del VATA 1994 richiede una ripartizione dell'IVA in base all'uso privato che si fa di tali beni e servizi.

ORDINE DI BLOCCO

Il recupero dell'IVA a monte, sostenuta da un contribuente, può essere limitato dal Value Added Tax (Input Tax) Order 1992 (SI 1992/3222) (Blocking Order).

L'ordinanza di blocco prevede che le seguenti categorie di beni e servizi siano soggette a restrizioni fiscali:

- Merci nell'ambito del regime del margine per i beni di seconda mano.
- Beni o servizi da utilizzare per l'intrattenimento aziendale.
- Beni installati in una nuova abitazione. Es. mobili finiti e prefabbricati.
- Auto, a meno che non siano state acquistate per uno degli usi qualificanti stabiliti nell'Ordine di blocco.

L'ordine di blocco imposto sulle forniture di cui sopra prevede che l'imposta a monte non possa essere recuperata nonostante vengano soddisfatte tutte le altre condizioni esaminate nei paragrafi precedenti.

ESENZIONE PARZIALE

La legge del Regno Unito ha attuato gli articoli da 167 a 172 della direttiva IVA principale, che definiscono in che misura i contribuenti hanno il diritto di detrarre l'IVA a monte.

Gli articoli da 173 a 175 definiscono, invece, i metodi ammissibili per determinare l'entità dell'IVA detraibile.

In particolare:

- L'articolo 168 conferisce ai contribuenti il diritto di detrarre l'IVA sui beni e sui servizi utilizzati per effettuare prestazioni imponibili.
- L'articolo 169 prevede che talune cessioni non imponibili abbiano diritto a detrazione dell'IVA sui beni e sui servizi utilizzati per la loro fabbricazione.
- L'articolo 173 riguarda la misura in cui l'imposta residua, assolta a monte, può essere detratta.

Il diritto primario del Regno Unito si trova principalmente nelle sezioni da 24 a 26 del VATA 1994 e nei regolamenti da 99 a 110 dei regolamenti IVA del 1995.

Un soggetto passivo, che effettua cessioni e prestazioni sia esenti che imponibili, può detrarre l'imposta a monte solo sulle cessioni o prestazioni non esenti.

L'esenzione parziale è il meccanismo di calcolo dell'IVA detraibile che un contribuente, parzialmente esente (che effettua forniture sia esenti che imponibili), può richiedere ad HMRC.

Lo scopo delle norme di esenzione parziale è garantire un'attribuzione "equa e ragionevole" dell'imposta assolta a monte in relazione alle prestazioni che hanno diritto a detrazione (imposta a monte deducibile) e le cessioni che non lo sono (esente dall'imposta).

Le seguenti forniture hanno diritto alla detrazione:

- Forniture su prestazioni imponibili.
- Forniture effettuate al di fuori del Regno Unito che sarebbero forniture imponibili se effettuate in UK.
- Le prestazioni specificate nell'imposta sul valore aggiunto Order 1999 (SI 1999/3121), in generale:
- servizi finanziari ed assicurativi forniti a clienti residenti al di fuori del Regno Unito;
- servizi finanziari ed assicurativi direttamente collegati a beni che vengono esportati dal Regno Unito;
- servizi di intermediazione riguardanti servizi finanziari ed assicurativi verso clienti residenti al di fuori del Regno Unito o servizi direttamente connessi all'esportazione di beni; e
- forniture di oro da investimento.

(Articolo 26, paragrafi 1 e 2, VATA 1994.)

Il processo di attribuzione dell'esenzione parziale richiede innanzitutto l'individuazione dell'IVA a monte sulle prestazioni interamente utilizzate (o da utilizzare) per effettuare:

- Prestazioni imponibili (o altre cessioni aventi diritto a detrazione). In questi casi l'imposta a monte è detraibile.
- Forniture esenti (o forniture effettuate al di fuori del Regno

Unito che sarebbero esenti se effettuate in UK). In questi casi l'imposta a monte non è detraibile.

Le forniture ricevute sono direttamente attribuibili alle prestazioni effettuate ai clienti se hanno un legame diretto ed immediato con esse e ne costituiscono una componente di costo.

Se le prestazioni ricevute hanno un legame diretto ed immediato sia con le cessioni/prestazioni imponibili che con quelle esenti, l'IVA non potrà essere interamente detraibile.

Le norme di esenzione parziale operano per ripartire l'IVA a monte tra prestazioni imponibili ed esenti.

Il metodo standard di esenzione parziale, che permette di ripartire l'IVA a monte tra le prestazioni imponibili e le prestazioni esenti, è rappresentato dal rapporto tra il valore generato da tutte le prestazioni effettuate dal contribuente e le prestazioni imponibili eseguite.

Ad esempio, se il valore delle cessioni imponibili di un contribuente rappresenta il 50% del valore di tutte le cessioni eseguite, il 50% dell'IVA a monte sarà detraibile.

Per evitare l'effetto distorsivo che talune prestazioni possono avere sul calcolo dell'esenzione parziale, sono escluse le seguenti prestazioni:

- Cessioni di beni strumentali che sono stati utilizzati nell'attività del contribuente.
- Forniture finanziarie ed immobiliari che sono accessorie alle attività commerciali del contribuente.
- Auto-fatture.
- Cessioni di strumenti finanziari quali azioni ed obbligazioni nonché' cessioni effettuate da filiali estere. L'imposta assolta a monte relativa a tali cessioni è trattata nell'ambito di calcoli specifici basati sull'uso.

Forniture estere e specifiche

Le voci 1 e 6 del gruppo 5 dell'allegato 9 delle cessioni VATA 1994 (in generale, cessioni di strumenti finanziari quali azioni ed obbligazioni) e le cessioni effettuate da stabilimenti esteri, hanno diritto al recupero dell'imposta assolta a monte. Tuttavia, il recupero dell'IVA a monte, interamente o parzialmente, attribuibile a tali prestazioni è disciplinato in modo specifico.

Il valore di tali forniture è escluso dai conteggi presi in considerazione secondo il metodo standard. Invece, i contribuenti devono calcolare il recupero dell'imposta a monte nella proporzione in cui l'IVA è attribuibile a tali prestazioni (regolamento 103, vat regulations 1995).

Nel budget di marzo 2015, il governo ha annunciato che, a partire dal 1° agosto 2015, le forniture effettuate da filiali estere non sarebbero più state prese in considerazione nel determinare l'importo dell'IVA sui costi generali che possono essere detratti in base alle norme di esenzione parziale.

Sostituzione del metodo standard

il metodo standard può essere sostituito o non applicato nei casi in cui non produce una detrazione equa e ragionevole dell'imposta a monte.

Non si utilizza il metodo standard (override) se l'attribuzione dell'imposta a monte, con tale metodo non riflette correttamente la misura in cui la stessa viene utilizzata per effettuare prestazioni imponibili.

In tali circostanze, può essere necessaria una rettifica, se esiste una differenza sostanziale tra l'imposta assolta a monte con il metodo standard e l'imposta assolta a monte in base all'uso (o all'uso previsto) dei fattori produttivi per effettuare prestazioni imponibili o esenti.

Sarai soggetto all'override solo se:

- sei parzialmente esente e applichi il metodo standard;
- la tua imposta a monte residua è superiore a £ 50.000 all'anno (£ 25.000 all'anno per le imprese del gruppo non membri dello stesso gruppo IVA) — questi valori vanno adeguati in caso di periodi inferiori all'anno;
- il metodo standard non fornisce una ponderazione equa e ragionevole sull'uso

Anche in questo caso, si dovrà effettuare un adeguamento solo se esiste una differenza sostanziale tra l'imposta a monte detratta e l'importo detraibile in base all'utilizzo.

Possono esserci diversi motivi per cui l'override deve essere applicato.

A volte l'applicazione dell'override può comportare un risultato favorevole o sfavorevole per il contribuente rispetto al metodo standard. In questi casi, il contribuente, dovrebbe contattare l'HMRC e concordare un metodo speciale adatto alla sua situazione.

Metodi speciali

L'HMRC può approvare o prevedere l'uso di un metodo diverso da quello standard (regolamento 102, paragrafo 1, regolamento IVA 1995).

I metodi speciali (cioè i metodi approvati ad hoc da HMRC) dovrebbero essere "equi e ragionevoli". L'imposta assolta a monte dovrebbe essere attribuita in funzione dell'uso previsto, dei relativi costi, per effettuare prestazioni imponibili.

Dovrebbe essere relativamente semplice da utilizzare e controllare e dovrebbe fornire un calcolo più accurato.

Il metodo speciale, che è unico per quell'attività del contribuente, sarà determinato da HMRC e trasmesso al contribuente sotto forma di missiva.

La lettera indicherà in modo chiaro ed esaustivo il metodo che il contribuente deve applicare. Se tale metodo cessa di comportare un'equa attribuzione dell'imposta assolta a monte (ad esempio, perché vi è un cambiamento nella natura dell'attivita' dell'impresa), il contribuente dovrebbe proporre un metodo alternativo più equo ad HMRC che dovrà approvarlo.

In attesa dell'adozione di un metodo speciale più adatto, l'HMRC può emettere un avviso di sostituzione del metodo. (Regolamenti 102A-102C, Regolamenti IVA 1995.)

REGOLE DE MINIMIS

Le leggi del Regno Unito, in applicazione delle direttive UE, permettono al contribuente di detrarre l'IVA, se di importo insignificante, sugli acquisti esenti (articolo 173, paragrafo 2, lettera e), direttiva IVA principale).

Un contribuente può detrarre l'imposta a monte, su forniture esenti, purché' queste non superino in media £ 625 al mese (£ 1.875 a trimestre o £ 7.500 all'anno) e non superino il 50% dell'IVA totale detraibile (regolamento 106, regolamenti IVA 1995).

Ciò significa che, in genere, è necessario effettuare un calcolo per determinare se l'imposta a monte esente rientra nella soglia de minimis . Tuttavia, ciò non sarà richiesto in nessuno dei seguenti casi:

- L'imposta totale a monte non supera in media le £ 625 al mese ed il valore delle forniture esenti non supera il 50% del valore di tutte le forniture.
- L'IVA totale meno l'imposta assolta a monte direttamente attribuibile alle prestazioni imponibili, non supera in media le £ 625 al mese ed il valore delle prestazioni esenti non supera il 50% del valore di tutte le prestazioni.

(Regolamento 105A, Regolamento IVA 1995.)

I contribuenti hanno la possibilità di applicare il test de minimis annualmente (anziché in ciascun periodo IVA) se:

- Il test de minimis è stato superato nel precedente periodo.
- Il contribuente non prevede di incorrere in più di 1 milione di sterline di imposta a monte.
- Il contribuente considera l'imposta assolta a monte come attribuibile a prestazioni imponibili in ciascuno dei periodi contabili.

Adeguamento annuale

L'esenzione parziale ed i calcoli de minimis, effettuati ai fini dell'attribuzione dell'imposta assolta a monte nel periodo pertinente coperto da una dichiarazione IVA, (in genere trimestrale) sono provvisori.

Alla fine dell'anno fiscale IVA, l'attribuzione dell'imposta a monte viene ri-conteggiata e l'esenzione parziale ed i calcoli de minimis vengono rieseguiti per l'intero esercizio fiscale.

Eventuali adeguamenti vengono effettuati nel primo periodo IVA nell'anno successivo. (Regolamento 107, Regolamento IVA 1995.)

IVA SOTTOPAGATA E PAGATA IN ECCESSO

La presentazione di una dichiarazione IVA inesatta può comportare il pagamento insufficiente o il pagamento in eccesso dell'IVA effettivamente dovuta.

Se un contribuente ha presentato una dichiarazione inesatta, l'errore può essere rettificato, attraverso la trasmissione di una dichiarazione IVA rettificativa, se il valore netto (cioè l'importo dovuto all'HMRC meno l'importo dovuto al contribuente) di tutti gli errori non supera il maggiore tra:

- £ 10.000.
- 1% del fatturato nel periodo coperto dalla dichiarazione, con un tetto massimo di £ 50.000.

(Regolamento 34, paragrafo 3, regolamento IVA 1995.)

Se l'errore nella dichiarazione IVA supera questa soglia o è stato commesso deliberatamente, l'HMRC deve essere notificato divulgando i dettagli dell'errore nell'apposito modulo o includendo le informazioni richieste in una lettera (notifica di correzione degli errori).

La correzione degli errori, attraverso la dichiarazione IVA, non mette al riparo dalle sanzioni, tuttavia, sarà possibile contattare HMRC e richiedere una riduzione di tali multe provando

che la condotta del contribuente è stata sollecita a rettificare l'informazione non appena se ne è reso conto.

La correzione degli errori attraverso la dichiarazione IVA può essere effettuata solo entro il normale termine di quattro anni.

IVA sottopagata

L'HMRC può emettere un accertamento in numerose circostanze, tra cui quando il contribuente non presenta una dichiarazione IVA o all'HMRC sembra che la dichiarazione presentata sia incompleta o errata (cfr . sezione 73 del VATA 1994).

In tali circostanze, HMRC può effettuare un accertamento entro il più tardi tra:

- Due anni dalla fine del relativo periodo IVA.
- Entro un anno dopo l'emersione di fatti di cui HMRC è venuto a conoscenza e sufficienti per giustificare un'ispezione IVA.

(Articolo 73, paragrafo 6, VATA 1994.)

Inoltre, l'HMRC può effettuare un accertamento ai sensi dell'articolo 73 solo entro i quattro anni successivi al periodo IVA pertinente [articolo 77, paragrafo 1, lettera a), VATA 1994].

Tuttavia, un accertamento può anche essere effettuato in qualsiasi momento, entro il periodo di 20 anni dalla fine del periodo IVA pertinente, in determinate circostanze, quali:

- Aver intenzionalmente dichiarato una minore IVA rispetto a quella dovuta;
- Aver pagato una minore IVA, attribuibile all'adesione ad un regime speciale per il quale, però, il contribuente ha mancato di fare iscrizione e notificarlo ad HMRC.

L'HMRC può addebitare interessi in relazione all'IVA sotto-dichiarata e non in relazione all'IVA pagata in eccesso dal contribuente ai sensi della sezione 197 del Finance Act 1996 (articolo 74, VATA 1994).

IVA PAGATA IN ECCESSO

In linea di massima, una richiesta di rimborso dell'IVA pagata in eccesso può essere presentata entro quattro anni dalla fine del periodo IVA pertinente (articolo 80, paragrafo 4, VATA 1994).

L'HMRC può confutare un credito IVA se può dimostrare che il contribuente non ne aveva diritto.

La richiesta di rimborso IVA, ai sensi dell'articolo 80, deve essere presentata per iscritto all'HMRC allegando le prove documentali in possesso del richiedente, indicando l'importo del credito ed il metodo con cui tale ammontare è stato calcolato.

L'articolo 80 non è l'unico meccanismo per richiedere l'IVA pagata in eccesso. In particolare, i regolamenti IVA del 1995 trattano vari casi specifici, tra cui la notifica di correzione degli errori e le dichiarazioni IVA tardive.

Gli interessi legali, ai sensi dell'articolo 78 del VATA 1994, sono applicabili ai rimborsi per l'IVA pagata in eccesso solo se l'importo corrisposto in misura maggiore si è verificato a causa di un errore da parte dell'HMRC.

Richieste tardive di IVA a credito

L'imposta assolta a monte (Input tax) è detraibile nel periodo IVA in cui diventata esigibile a condizione che il contribuente sia in possesso di una fattura valida ai fini IVA o di un altro documento che ne attesti il diritto (regolamento 29, paragrafo 1, regolamento IVA 1995).

Se il contribuente riceve una fattura IVA (o altro documento idoneo), successivamente alla trasmissione della dichiarazione periodica, l'IVA detraibile potrà essere inclusa nella dichiarazione successiva.

Le richieste di rimborso IVA devono essere presentate entro quattro anni dal momento in cui l'imposta è stata sostenuta o da quando il contribuente ha ricevuto per la prima volta la relativa fattura (regolamento 29 (1A), regolamento IVA 1995).

Nella sentenza Volkswagen AG/Financne riaditelstvo Slovenskej republiky (C-533/16) EU:C:2018:204, la Corte di giustizia ha confermato che, poiché la ricezione di una fattura IVA costituiva una condizione necessaria per il recupero dell'imposta assolta a monte, qualsiasi termine imposto alle domande di riscossione del credito IVA non dovrebbe iniziare a decorrere prima che il ricorrente abbia ricevuto la relativa fattura.

Crediti per i quali il cap time limit non si applica

Dopo un lungo periodo durante il quale i tribunali sono stati invitati a pronunciarsi sull'efficacia dell'introduzione da parte del governo di un termine ridotto entro il quale richiedere l'IVA pagata in eccesso e la detrazione tardiva dell'imposta a monte, è stata emanata la sezione 121 della legge finanziaria del 2008 per riflettere formalmente le decisioni dei tribunali. L'effetto è che il limite di quattro anni (in precedenza era di tre anni) non si applica a:

- Crediti ai sensi dell'articolo 80 relativi ad importi contabilizzati o pagati per un periodo IVA che termina prima del 4 dicembre 1996 se la domanda è presentata prima del 1 aprile 2009.
- Richieste tardive di rimborso per un periodo IVA che termina prima del 1° maggio 1997 se la domanda è stata presentata prima del 1 aprile 2009.

RIMBORSI IVA E COMPENSAZIONE HMRC

Se l'HMRC è tenuto a rimborsare l'IVA ad un contribuente, in conseguenza di un errore per il quale, però, non sono state conteggiate sanzioni, interessi o maggiorazioni, l'HMRC ha il diritto di compensare (con l'importo del rimborso dell'IVA) tali importi non determinati precedentemente, anche se i termini normali per la riscossione degli accertamenti sono scaduti (articolo 81, paragrafo 3A, VATA 1994).

Nella sentenza Birmingham Hippodrome Theatre Trust Ltd contro HMRC [2014] EWCA Civ 684, la Court of Appeal ha dichiarato che l'HMRC aveva il diritto di richiedere le sanzioni, con riferimento alla domanda del contribuente per il rimborso dell'IVA, a causa della sua imputazione a prestazioni imponibili successivamente determinate come esenti, ai sensi dell'articolo 81, paragrafo 3A, del VATA 1994, nonostante l'HMRC non fosse piu' in tempo per sollevare un accertamento in relazione all'imposta a credito.

L'IMPOSTA SULLE SOCIETÀ (CORPORATION TAX) SUI RIMBORSI IVA PAGATI DA HMRC

In Shop Direct Group contro HMRC [2016] UKSC 7, la Corte suprema ha confermato la decisione della Corte d'appello secondo cui i rimborsi dell'IVA pagata in eccesso (e degli interessi legali) sono assoggettabili all'imposta sulle società poiché' rappresentano utili commerciali, anche in caso di cambiamenti sia nella proprietà del business che nel gruppo IVA a cui apparteneva il destinatario.

PANORAMICA DELLE CONTROVERSIE IN MATERIA DI IVA CHE LIMITAVANO LE RICHIESTE DI RIMBORSO DELL'IVA A CREDITO

Solo con la legge finanziaria del 1989 i contribuenti hanno avuto il diritto legale di richiedere l'IVA pagata in eccesso. Tale diritto, successivamente consolidato nell'articolo 80 del VATA 1994, consentiva la presentazione di una domanda di rimborso dell'IVA a condizione che la stessa fosse trasmessa entro sei anni dalla data in cui era stata pagata l'imposta in eccesso.

In caso di errore, i reclami erano consentiti solo se presentati entro sei anni dalla data in cui l'errore veniva scoperto o avrebbe dovuto essere scoperto se fosse stata adoperata ragionevole diligenza.

Tale diritto figurava nell'articolo 80, paragrafo 5, del VATA 1994, abrogato dalla legge finanziaria del 1997.

A seguito di un aumento dei ricorsi tributari è stato stabilito che la legge del Regno Unito era incoerente con la legge sull'IVA dell'UE, consentendo così ai contribuenti di invocare l'articolo 80, paragrafo 5, e presentare richieste di risarcimento per l'IVA pagata in eccesso.

Fino all'introduzione dell'IVA nel 1973, il governo ha agito per cercare di frenare l'impatto finanziario di tali richieste. Il 18 luglio 1996 il governo ha annunciato l'introduzione immediata di un massimale di tre anni per le richieste di IVA pagata in eccesso, che si sarebbe applicata ai versamenti IVA effettuati prima di tale data, nonché futuri.

L'articolo 47 della legge finanziaria del 1997 ha introdotto un limite di tre anni (e ha abrogato la sezione 80 (5)), che ha ricevuto effetto legale provvisorio il 4 dicembre 1996 da una risoluzione di bilancio della Camera dei Comuni (fatta ai sensi del Provisional Collection of Taxes Act 1968). (Una misura transitoria limitata prevedeva che una domanda presentata dopo il 18 luglio 1996, conseguente all'impugnazione di una decisione dell'HMRC, potesse essere perseguita a condizione che fosse stato avviato un procedimento giudiziario prima di tale data, nel qual caso la domanda sarebbe stata limitata agli importi versati all'HMRC meno di tre anni prima dell'inizio di tale procedimento.

La Corte di giustizia nella causa Marks and Spencer contro HM Customs & Excise (causa C-62/00) ha:

- Confermato che il diritto ad ottenere il rimborso delle imposte pagate in eccesso è un diritto effettivo (cosicché l'assenza di una norma domestica in materia, fino al 1989, non significava che il contribuente non avesse diritto al recupero dell'imposta) ed il non consentirla rappresentava una violazione del diritto dell'Unione.
- Evidenziato che, in assenza di norme dell'UE che disciplinino il rimborso dell'IVA pagata in eccesso (compreso qualsiasi termine entro il quale una domanda può essere presentata), spettava agli Stati membri stabilire la norma nel dettaglio. Tale norma deve rispettare i principi di equivalenza (vale a dire, le norme non dovrebbero essere meno favorevoli di quelle che disciplinano azioni nazionali simili)

e di efficacia (cioè, le norme non dovrebbero rendere l'esercizio di diritti del diritto dell'UE praticamente impossibile o eccessivamente difficile).

- Ha osservato che, applicando il principio di certezza del diritto, le norme dell'Unione consentono termini ragionevoli entro i quali dovrebbe essere avviato un procedimento giudiziario, a condizione che il termine sia conforme al principio di effettività. La Corte di giustizia ha concluso che un termine di prescrizione di tre anni a decorrere dalla data del pagamento era ragionevole.
- Ha stabilito che, sebbene gli Stati membri possano introdurre misure che riducano il tempo in cui una domanda può essere presentata, essa non deve essere intesa a limitare le conseguenze di una specifica sentenza giudiziaria e non deve rendere inefficace il diritto al rimborso. Pertanto, sebbene la legislazione non retroattiva possa rispettare il principio di efficacia, l'articolo 47 della legge finanziaria del 1997 non è conforme a questo. L'articolo 47 mirava a bloccare le domande presentate tra la data di entrata in vigore della normativa (4 dicembre 1996) ed una data anteriore (18 luglio 1996), nonché le domande pendenti presentate prima del 18 luglio 1996.
- Ritenendo che, sebbene l'introduzione di una nuova legislazione che limiti il periodo entro il quale richiedere l'IVA pagata in eccesso possa essere compatibile con il diritto dell'Unione, a meno che la nuova legislazione non includa norme transitorie che consentano un periodo adeguato dopo l'emanazione della legislazione entro la quale può essere presentata una domanda, la nuova legislazione violerà il principio di effettività.

Nella sentenza Grundig Italiana SpA/Ministero delle Finanze (causa 255/00), la Corte di giustizia ha dichiarato che, nell'ambito della riduzione di un termine di prescrizione da 10 o cinque anni a tre anni, era necessario un periodo transitorio

minimo di sei mesi per rispettare il principio di effettività. La Corte di giustizia ha, inoltre, confermato che il nuovo termine di prescrizione potrebbe essere applicato alle azioni intentate dopo la fine del periodo transitorio in relazione ai pagamenti IVA in eccesso effettuati prima dell'entrata in vigore del nuovo termine di prescrizione.

L'annuncio del governo del 18 luglio 1996 non riguardava le richieste tardive di imposta a monte. L'articolo 29, paragrafo 1A , del regolamento IVA del 1995, che limita le domande di imposta assolta a monte a quelle sostenute non più di quattro (tre al momento dell'introduzione) anni prima, è entrato in vigore il 1° maggio 1997 e non prevedeva alcun periodo transitorio.

Nelle cause Fleming (t/a Bodycraft) e Condé Nast Publications Ltd contro HMRC 2008 [UKHL] 2, la House of Lords ha dichiarato che il termine di tre anni per la richiesta dell'IVA a monte non si applicava ai crediti maturati prima dell'introduzione del termine nel maggio 1997. A maggioranza, la House of Lords ha dichiarato che, sebbene un tribunale del Regno Unito possa in linea di principio porre rimedio a questo tipo di violazione del diritto dell'Unione, imponendo o avviando un periodo transitorio, non poteva farlo in questo caso.

Un periodo transitorio potrebbe essere avviato solo dalla legislazione o da un annuncio di HMRC chiaro e ben pubblicizzato.

Interessi composti sull'IVA pagata in eccesso

Il successo del caso Fleming e Conde Nast e l'emanazione della sezione 121 del Finance Act 2008 avrebbe comportato, per i tribunali, il rischio di vedere una serie numerosissima di richieste di rimborso per il recupero dell'IVA pagata in eccesso fin dal 1973.

Inoltre, nell'ambito di una domanda di restituzione per man-

cati interessi sull'imposta pagata in eccesso (imposta anticipata sulle società), la House of Lords nella causa Sempra Metals Ltd contro Inland Revenue e un altro [2007] UKHL 34, ha ritenuto che gli interessi composti (piuttosto che gli interessi semplici) fossero la misura appropriata da applicare in tale circostanza.

L'articolo 78 del VATA 1994 stabilisce un regime legale per il rimborso dell'IVA pagata in eccesso.

L'articolo 78, paragrafo 3, del VATA 1994 prevede il pagamento degli interessi all'aliquota applicabile ai sensi dell'articolo 197 della legge finanziaria del 1996.

Nella sentenza John Wilkins (Motor Engineers) Ltd contro HMRC [2009] UKUT 175 (TCC), l'Upper Tribunal ha ritenuto che il tasso d'interesse, di cui all'articolo 78, non potesse essere interpretato nel senso di "interesse composto" e che fornisse un regime esaustivo per il recupero degli interessi.

L'impugnazione della decisione dell'Upper Tribunal riguardava esclusivamente questioni procedurali, per cui la questione non è stata ulteriormente esaminata dalla Court of Appeal (nella causa John Wilkins (Motor Engineers) Ltd e altri contro HMRC [2010] EWCA Civ 923).

Nella sentenza Littlewoods Retail Ltd e a./HMRC [2010] EWCA 1071 (Ch), la High Court ha concluso che l'articolo 78 prevedeva un regime esclusivo per il recupero degli interessi e ha deciso, provvisoriamente, che il diritto dell'Unione non richiedeva la disapplicazione dell'articolo 78 ed il pagamento di interessi composti, ma preferito deferire la questione alla Corte di giustizia.

Il 9 luglio 2012 la Corte di giustizia, a seguito delle conclusioni dell'avvocato generale, ha dichiarato che nulla nel diritto dell'Unione vietasse il pagamento di soli interessi semplici (anziché composti), a condizione che il contribuente fosse adeguatamente indennizzato per il suo danno e che tale ri-

medio fosse conforme ai principi di equivalenza e di effettività, che spettavano al giudice del rinvio verificare.

Nella sentenza Littlewoods Retail Ltd e a./HMRC [2014] EWHC 868 (Ch), la High Court ha dichiarato che:

- La norma europea ha stabilito, per il contribuente, il diritto ad una "indennità adeguata" per il danno causato dal pagamento eccessivo di IVA. Tale indennità richiedeva il pagamento al contribuente di interessi sostanzialmente commisurati alla perdita di valore (inflazione) dell'IVA pagata in eccesso, dalla data di pagamento dell'imposta fino alla data in cui questa gli è stata effettivamente rimborsata. Ciò richiedeva il conteggio di interesse composti.
- Gli articoli 78 e 80 del VATA 1994 non potevano essere interpretati conformemente al diritto dell'Unione e dovevano pertanto essere disapplicati in modo da consentire al contribuente di essere risarcito.

La decisione dell'Alta Corte è stata confermata dalla Corte d'appello nella causa Littlewoods Retail Ltd contro HMRC [2015] EWCA Civ 515 (cfr. aggiornamento legale, respinto il ricorso dell'HMRC nella decisione sull'IVA di Littlewoods sugli interessi composti (Corte d'appello)). La Corte Suprema avrebbe dovuto ascoltare l'appello dell'HMRC per quattro giorni, a partire dal 4 luglio 2017.

Nella sentenza Littlewoods Ltd/HMRC [2017] UKSC 70, la Corte suprema ha dichiarato che gli interessi semplici erano sufficienti sia ai sensi del diritto interno sia, ribaltando la sentenza della Corte d'appello, al diritto dell'Unione.

La Corte d'appello ha sbagliato nel ritenere che "un'indennità adeguata" richiedesse interessi composti.

Nella sentenza Sole-Mizo Zrt/Nemzeti Ado - es Vamhivatal Fellebbviteli Igazgatosaga (C-13/18) EU:C:2019:708, l'avvocato generale ha sostenuto, in una domanda presentata dall'Ungheria, che il pagamento di interessi semplici, fissati

al tasso base della banca centrale ungherese, non compensava adeguatamente la perdita finanziaria dei contribuenti causata dal mancato rispetto del diritto dell'Unione da parte delle norme ungheresi in materia di IVA.

Da una traduzione non ufficiale, sembra che la Corte di giustizia abbia seguito il parere dell'avvocato generale (vedi Aggiornamento giuridico, la Corte di giustizia concorda con AG sul fatto che gli interessi del tasso di base non sono sufficienti a compensare il mancato rimborso dell'IVA). Questo potrebbe riaprire il dibattito apparentemente chiuso dalla Corte Suprema.

Chi ha il diritto di richiedere l'IVA pagata in eccesso?

In genere, se l'IVA è stata pagata in eccesso, è la persona che ha effettuato tale pagamento in esubero ad aver diritto a recuperare l'IVA dall'HMRC.

Inoltre, nell'ambito dei gruppi IVA, i giudici sono chiamati a determinare quale società di un gruppo IVA (il rappresentante o la società che effettua effettivamente la cessione) ha il diritto di recuperare l'IVA pagata in eccesso se il soggetto effettivo (o il membro rappresentante) ha successivamente lasciato il gruppo.

Nella causa Midlands Co-Operative Society Ltd contro HMRC [2008] EWCA Civ 305, la Corte d'appello ha confermato che non vi è nulla di illegale o che escluda la cessione di una domanda di rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 80 del VATA 1994.

E' stato riconosciuto che il trasferimento del diritto di richiedere l'IVA pagata in eccesso, ad esempio, in caso di cessione o acquisizione di una società, può essere inserito nel contratto di compravendita.

Tuttavia, l'articolo 133 della legge finanziaria del 2008 con-

sente all'HMRC di compensare l'imposta in sospeso dovuta dal creditore originale con il rimborso dell'imposta pagata in eccesso al nuovo creditore.

Nel contesto dei trasferimenti di imprese, le decisioni nelle cause HMRC contro Taylor Clark Leisure Plc [2018] UKSC 35 (cfr. infra) e Cross v HMRC [2014] UKFTT 907 (TC) illustrano l'importanza della documentazione relativa all'acquisto di attività nel determinare se un diritto al rimborso dell'IVA pagata in eccesso sia stato assegnato all'acquirente o trattenuto dal venditore.

Nella sentenza Taylor Clark, l'Upper Tribunal ha dichiarato che l'articolo 80 del VATA 1994 richiede che la persona, avente diritto al rimborso, debba presentare la domanda; non è sufficiente che la domanda venga presentate da altro soggetto.

Pertanto, solo il rappresentante di un gruppo IVA, in carica al momento del pagamento dell'imposta in eccesso, aveva diritto a chiederne il rimborso.

Qualunque richiesta presentata da successivi rappresentanti del gruppo IVA non sarebbero state accolte.

Tuttavia, nella sentenza Taylor Clark Leisure plc contro HMRC [2016] CSIH 54, la Court of Session, pur concordando sul fatto che il ricorrente legittimo era il membro rappresentativo, ha concluso che il nuovo membro del gruppo IVA aveva presentato la domanda per conto dell'ex rappresentante.

Di conseguenza, il membro rappresentativo era il ricorrente e la domanda era stata presentata in tempo.

Nella causa HMRC contro Taylor Clark Leisure Plc [2018] UKSC 35, la Corte suprema ha convenuto che il ricorrente corretto era il membro rappresentativo del gruppo IVA o una persona che agiva come suo agente, ma non era d'accordo sul fatto che il nuovo membro del gruppo IVA avesse presentato la domanda come agente dell'ex membro rappresenta-

tivo.

Nella causa Northern Lincolnshire & Goole Hospitals NHS Foundation Trust contro HMRC [2015] UKFTT 0103 (TC), il First-tier Tribunal ha ritenuto che, nel contesto di un trasferimento di beni, in assenza di un documento di trasferimento, le prove dimostravano che il Secretary of State intendeva che il trust operasse allo stesso modo del suo predecessore.

Di conseguenza, si è verificato un trasferimento del diritto di richiedere l'IVA pagata in eccesso, sul nuovo trustee.

Il consumatore finale ha diritto al recupero dell'IVA?

La Corte di giustizia, nella causa Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS contro Skattemnisteriet (causa C-94-10), ha dichiarato che il consumatore finale ha un diritto diretto al rimborso dell'imposta pagata in eccesso dall'autorità tributaria se non può essere recuperata dal fornitore.

Il diritto dell'Unione impone al consumatore finale di beneficiare di un rimedio diretto per recuperare l'IVA riscossa illegalmente dall'HMRC se risulta "impossibile o eccessivamente difficile" recuperare l'IVA pagata in eccesso da parte del fornitore.

Prima della Brexit, l'HMRC riteneva che le circostanze in cui il cliente poteva richiedere il recupero dell'IVA pagata in eccesso direttamente all'HMRC fossero estremamente limitate.

Nella causa Premier Foods Holdings Ltd contro HMRC [2015] EWHC 1483 (Admin), la High Court ha stabilito che l'HMRC poteva e doveva invocare la difesa dell'arricchimento senza giusta causa di cui all'articolo 80, paragrafo 3, del VATA 1994 per opporsi ad una richiesta di pagamento dell'IVA in eccesso da parte di un fornitore che era in amministrazione controllata.

La High Court ha concluso che, a seguito della Danfoss and

Investment Trust Companies (in liquidazione), la decisione della Court of Session nella causa HMCE contro McMaster Stores (Scotland) Ltd [1995] STC 846 non era più una buona legge.

Nella sentenza McMaster, si è ritenuto che la difesa contro l'arricchimento senza giusta causa non potesse essere invocata anche se l'IVA pagata in eccesso non sarebbe stata trasferita integralmente al cliente a causa dell'insolvenza del fornitore.

Nella causa Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, che incorpora Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA contro Ministero dell'Economia e delle Finanze, agenzia delle Entrate C-427/10, la Corte di giustizia ha dichiarato che il principio di effettività dell'Unione è violato se i termini fiscali nazionali di uno Stato membro, per chiedere il rimborso dell'IVA indebitamente versata, impediscono o rendono eccessivamente difficile al fornitore di ottenere un rimborso dall'autorità fiscale; ma i termini di diritto civile nazionale dello Stato operano per consentire al destinatario della cessione di ottenere un importo equivalente dal fornitore.

Il principio di effettività impone allo Stato membro di prevedere un meccanismo per consentire al fornitore di chiedere un rimborso all'autorità fiscale in tali circostanze.

Tuttavia, l'HMRC ha risposto dicendo che la sentenza in questione era specifica per quella determinata situazione e non significava affatto che i contribuenti avessero, in automatico, diritto a presentare richieste fuori tempo massimo per il rimborso dell'IVA erroneamente contabilizzate anche se sono legalmente tenuti a effettuare rimborsi ai loro clienti.

Gruppi IVA: chi ha diritto al recupero?

L'articolo 11 della direttiva IVA principale conferisce agli Stati membri la facoltà di introdurre il trattamento dell'IVA di grup-

po nel diritto nazionale.

Il Regno Unito ha introdotto un regime speciale per i gruppi IVA, le cui norme disciplinari sono contenute nelle sezioni 43, 43A-43D e 44 del VATA 1994.

Le società che fanno parte di un gruppo IVA, sono inserite in un unico conto ai fini dell'imposta; presentano un unico numero di registrazione emesso a nome del membro rappresentante del gruppo.

Il membro rappresentante è responsabile, per conto di tutti i componenti del gruppo, della compilazione delle dichiarazioni IVA.

Tutte le cessioni effettuate o ricevute da un membro del gruppo IVA (da o verso persone esterne al gruppo) sono considerate come effettuate o ricevute dal membro rappresentativo.

Inizialmente, due cause distinte sono state sottoposte al Tribunale di primo grado, ciascuna delle quali ha esaminato se è la società che ha effettuato la fornitura effettiva, o il membro rappresentativo, che hanno il diritto di recuperare l'imposta pagata in eccesso in una varietà di circostanze. I ricorsi contro ciascuna delle decisioni del Tribunale di primo grado sono stati uniti e il Tribunale superiore ha preso un'unica decisione.

Nella sentenza MG Rover Ltd (in liquidazione) contro HMRC e a. [2014] UKFTT 327 (TC), il First-tier Tribunal ha concluso che una società che aveva lasciato il gruppo IVA aveva il diritto di chiedere l'imposta pagata in eccesso per le prestazioni effettive che aveva posto in essere mentre era membro del gruppo IVA.

Il tribunale ha respinto l'argomento dell'HMRC secondo cui solo il rappresentante del gruppo, al momento delle cessioni, poteva presentare una domanda per il rimborso dell'IVA pagata in eccesso.

Nella sentenza Standard Chartered /HMRC [2014] UKFTT 316 (TC), il First-tier Tribunal, in contrapposizione al tribunale

nella causa MG Rover, ha concluso che il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA pagata in eccesso, relativa alle operazioni effettuate dai membri del gruppo, rimaneva al rappresentante dello stesso, la cui identità può cambiare di volta in volta, e non spetta, invece, agli ex rappresentanti che non fanno più parte del gruppo IVA.

Il tribunale ha, inoltre, concluso che se una società effettuava cessioni per le quali l'IVA era stata pagata in eccesso, prima di diventare membro di un gruppo IVA, il diritto di chiedere il rimborso rimane in capo alla società e, pur diventando membro di un gruppo IVA, non si trasferiva al membro rappresentante.

Se un gruppo IVA viene sciolto, il diritto di richiedere l'IVA pagata in eccesso seguirà la società che era il membro rappresentante immediatamente prima della chiusura.

Nel frattempo, nella causa Taylor Clark Leisure Plc contro HMRC [2014] UKUT 396 (TCC), l'Upper Tribunal ha favorito (obiter) il ragionamento contenuto nella norma Standard Chartered (v. aggiornamento giuridico, l'Upper Tribunal chiarisce il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA nel contesto dei gruppi IVA).

Nella sentenza Taylor Clark Leisure plc contro HMRC [2016] CSIH 54, la Court of Session ha dichiarato che è il membro rappresentante che può presentare una domanda, ma ha anche concluso che una domanda presentata da una società precedentemente appartenente al gruppo IVA era ugualmente valida.

Nella causa HMRC e BMW (UK) Holdings Ltd contro MG Rover Group Ltd; Lloyds Banking Group plc e Blackhorse Ltd contro HMRC; Standard Chartered plc e Standard Chartered Bank contro HMRC [2016] UKUT 434 (TCC), l'Upper Tribunal si è pronunciato a favore dell'approccio adottato nella norma Standard Chartered e contro quello adottato nella causa MG Rover. Di conseguenza, se il gruppo IVA esiste, è il membro

rappresentante del gruppo IVA che ha il diritto di presentare una domanda di rimborso per l'IVA pagata in eccesso e non la società che ha effettuato la fornitura effettiva.

Le cessioni e le passività di un gruppo IVA sono attribuibili al membro rappresentante e, in caso di cambiamento nel soggetto responsabile del gruppo IVA, le azioni, le incombenze ed i diritti del precedente membro rappresentativo dovevano essere attribuiti al nuovo.

Di conseguenza, la persona legittimata a presentare la domanda di rimborso di un gruppo IVA è l'attuale membro rappresentativo o una persona che agisce in qualità di agente di tale soggetto rappresentante.

SEZIONE 80 E ACCORDI DI COMPROMESSO

Se l'HMRC ha pagato in eccesso un contribuente, in relazione ad una domanda di rimborso IVA (ai sensi dell'articolo 80, paragrafi 1 o 1A , del VATA 1994) può effettuare un accertamento, entro due anni dalla fine del periodo contabile in cui l'importo è stato accreditato, per il recupero di quanto versato in eccedenza (articolo 80, paragrafi 4A e 4AA, VATA 1994).

Se un contribuente ha notificato il ricorso ai sensi dell'articolo 83 del VATA 1994 e, prima che il ricorso sia esaminato da un tribunale, l'HMRC ed il contribuente trovano un accordo comune alla controversia, tale concordato è vincolante nella stessa misura in cui lo sarebbe una sentenza del tribunale (articolo 85, paragrafo 1, VATA 1994).

Questo principio è stato confermato nella causa Cambria Automobiles (South East) Ltd contro HMRC [2021] UKFTT(TC) (cfr . sezione 80 e rivendicazioni successive).

Sezione 80 e reclami successivi

A seguito della presentazione di un reclamo ai sensi dell'articolo 80 del VATA 1994, un contribuente può constatare che, se l'importo inizialmente richiesto fosse troppo basso, può presentare una seconda domanda.

Questo è stato il problema nella causa Cambria Automobiles (South East) Ltd contro HMRC [2021] UKFTT 406 (TC). A seguito della liquidazione di un credito di cui all'articolo 80 mediante accordo con l'HMRC ai sensi dell'articolo 85 del VATA 1994, il contribuente aveva scoperto che i dati utilizzati dall'HMRC per calcolare gli importi dovuti erano inappropriati, e determinavano un rimborso inferiore a quello dovuto.

Il First-tier Tribunal ha respinto il ricorso del contribuente sulla base del fatto che essi erano vincolati dall'accordo, ma ha aggiunto che, in assenza di un patto, se avessero presentato una seconda domanda questa sarebbe stata accolta.

CONTABILIZZAZIONE DELL'IVA

Una volta che una persona è registrata ai fini IVA, deve contabilizzare l'imposta sui beni o servizi che fornisce.

All'azienda viene assegnato un numero di partita IVA ed il legale rappresentante dovrà occuparsi di effettuare le dichiarazioni periodiche all'HMRC.

Generalmente, le dichiarazioni IVA sono trimestrali. Tuttavia, il contribuente può presentare delle dichiarazioni mensili se HMRC acconsente.

Di seguito verranno analizzati:

- Periodi di contabilità IVA, dichiarazioni e pagamento.
- Fatture IVA e note di credito.
- Autofatturazione.
- Registri IVA.
- Regimi speciali, tra cui la contabilità annuale, la contabilità di cassa e il regime forfettario per le piccole imprese.

Periodi contabili e dichiarazioni IVA

L'IVA è contabilizzata e versata con riferimento ai "periodi contabili IVA" (articolo 25, paragrafo 1, legge sull'imposta sul valore aggiunto del 1994 (VATA 1994)).

Le dichiarazioni IVA sono normalmente compilate trimestralmente ed il trimestre non segue necessariamente quello solare, ma dipende dalla data di registrazione IVA presentata dal soggetto.

I trimestri di liquidazione IVA possono essere scelti dal contribuente al momento della registrazione.

L'HMRC può consentire o ordinare ad un soggetto passivo di presentare dichiarazioni mensili (regolamento 25, paragrafo 1, lettera a), regolamento IVA 1995).

I soggetti passivi la cui imposta a monte supera regolarmente l'imposta a valle di solito prediligono periodi contabili mensili per ottenere il rimborso anticipato dell'imposta.

Generalmente, HMRC acconsentirà alle dichiarazioni mensili a meno che il soggetto passivo non sia registrato volontariamente.

Tuttavia, HMRC può, a sua discrezione, non accordare la presentazione di dichiarazioni IVA mensili al contribuente che ne fa richiesta.

Nella causa BMW AG contro HMRC [2009] EWCA Civ 77, la Corte d'appello ha sancito la facoltà dell'HMRC di esigere l'allineamento dei periodi contabili IVA delle società collegate per evitare che un vantaggio, in termini di flussi di cassa, spettasse al gruppo qualora una di tali società ricevesse forniture da un'altra che sarebbe poi stata in grado di recuperare l'IVA prima che l'altra società fosse tenuta a contabilizzare la corrispondente imposta a valle.

L'HMRC ha il potere di variare la durata di un periodo contabile (regolamento 25, paragrafo 1, lettera c), regolamento IVA

del 1995).

Nell'esercizio di questo potere, l'HMRC può consentire di allineare i periodi contabili IVA all'esercizio finanziario di un soggetto passivo o di variarli per adattarsi a sistemi contabili non basati su mesi calendaristici (cfr. avviso HMRC 700, paragrafo 20.3.1).

Un soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA entro un mese e 7 giorni dalla fine del periodo contabile IVA.

La dichiarazione IVA o VAT Return deve contenere una dichiarazione firmata dal soggetto passivo, o da una persona autorizzata a firmare per conto del soggetto passivo, attestante che il documento è corretto e completo (articolo 25, paragrafo 1, regolamento IVA 1995).

Dichiarazioni IVA online

Dal 1° aprile 2012 la maggior parte dei soggetti passivi è tenuta a presentare le dichiarazioni per via elettronica (regolamento 25A, paragrafo 3, regolamento sull'IVA del 1995). Sono previste eccezioni per i membri praticanti di una società o di un ordine religioso le cui convinzioni sono incompatibili con l'uso delle comunicazioni elettroniche, quelli a cui si applica una specifica procedura di insolvenza o quelli per i quali l'HMRC ritiene che non sia ragionevolmente praticabile effettuare un VAT Return utilizzando un sistema di trasmissione elettronico per motivi di disabilità, età o qualsiasi altro (regolamento 25A(6), regolamento IVA del 1995).

Nella causa L H Bishop Electrical Co Ltd A F Sheldon t/a Aztec Distributors v HMRC [2013] UKFTT 522, il First-tier Tribunal ha dichiarato che l'articolo 25A del regolamento sull'IVA del 1995 era illegittimo in quanto non prevedeva un'esenzione per i disabili, gli anziani ed i contribuenti privi di un accesso ad Internet.

Tale inadempimento è stato considerato una violazione dei diritti umani e contro le norme del diritto UE.

A seguito di una consultazione, per i periodi contabili che iniziano il 1° luglio 2014 e successivi, è disponibile l'archiviazione telefonica qualora l'HMRC ritenga che il deposito telematico della dichiarazione non sia ragionevolmente praticabile a causa dell'età, della disabilità, della lontananza del luogo o di qualsiasi altro motivo (regolamento 25A, paragrafo 6, lettera c), regolamento IVA del 1995).

Nella causa Garrod v HMRC [2015] UKFTT 0353 (TC), il First-tier Tribunal ha dichiarato che l'articolo 25A, paragrafo 8, del regolamento IVA del 1995 non conferiva all'HMRC l'autorità statutaria di richiedere, ai contribuenti che trasmettevano il VAT Return online, di spuntare una casella che confermava l'avvenuta lettura dei termini e delle condizioni imposte da HMRC prima che la dichiarazione IVA potesse essere trasmessa.

I termini e le condizioni andavano oltre la semplice fornitura di informazioni e prevedevano che HMRC potesse utilizzare caselle di posta online per comunicare con il contribuente ed eliminare i messaggi non letti dopo 12 mesi.

In quanto tale, l'obbligo per i contribuenti di spuntare la casella era illegale.

Pagamenti IVA

Chiunque sia tenuto ad effettuare una dichiarazione deve, inoltre, pagare l'IVA dovuta per il periodo non oltre l'ultimo giorno in cui la dichiarazione puo' essere presentata (articolo 40, paragrafo 2, regolamento IVA del 1995).

Inoltre, se il VAT Return viene trasmesso online, il pagamento deve essere effettuato utilizzando un metodo elettronico accettato da HMRC (regolamento 40 (2A), regolamento IVA

1995).

Covid-19

Per aiutare le persone colpite dal coronavirus del 2019 (COVID-19), è stato concesso ai contribuenti di differire i pagamenti dell'IVA dovuti tra il 20 marzo 2020 e il 30 giugno 2020 (periodo di differimento).

Inizialmente, i contribuenti che si avvalevano di questa agevolazione avevano tempo fino al 31 marzo 2021 per pagare.

La funzione di differimento del pagamento dell'IVA non si applicava alle importazioni.

Tuttavia, l'HMRC ha dato la possibilità, a soggetti particolarmente colpiti finanziariamente dalla pandemia, di presentare domanda di differimento del pagamento dell'IVA all'importazione e dei dazi doganali.

Il differimento non automatico

HMRC non ha automaticamente annullato la riscossione dei pagamenti IVA tramite addebito diretto. Pertanto i contribuenti, con mandati di addebito diretto sui loro conti correnti per pagare la loro IVA, dovevano annullare tale mandato se desideravano differire il pagamento.

I rimborsi IVA, invece, sarebbero stati pagati dal governo "normalmente".

L'8 aprile 2020, HMRC ha confermato che le sanzioni per i ritardi di pagamento e gli interessi non sarebbero stati addebitati per il periodo durante il quale l'IVA sarebbe stata differita.

Il differimento dei pagamenti dell'IVA dovuto al COVID-19 è terminato il 30 giugno 2020. Il 2 settembre 2020 è stata emessa un'ordinanza che confermava la disapplicazione degli interessi e delle sanzioni sull'IVA differita per tale periodo.

Il 24 settembre 2020, il Cancelliere ha annunciato che, per le imprese che avevano differito l'IVA durante il periodo concordato, vi sarebbe stato un "Nuovo regime di pagamento" (NPS) che avrebbe dato la possibilità di rimborsare gli importi IVA differiti in 11 rate uguali durante l'esercizio finanziario 2021-22.

Acconto IVA

HM Treasury può (nell'interesse dell'economia nazionale) prevedere, mediante ordinanza, che determinati soggetti passivi effettuino pagamenti a titolo di acconti IVA (articolo 28, VATA 1994).

Ai sensi del decreto del 1993 sull'imposta sul valore aggiunto (acconto) (SI 1993/2001):

- Qualsiasi soggetto passivo, che effettua dichiarazioni trimestrali, con un debito IVA annuo superiore a 2,3 milioni di sterline rientra nel regime degli "acconti". Una volta superata questa soglia, i pagamenti in acconto (POA) devono essere effettuati a partire dal trimestre successivo.
- HMRC notificherà al soggetto passivo gli importi da pagare e quando.
- Le POA sono calcolate dividendo l'IVA annuale dovuta (esclusa l'IVA sulle importazioni e sulle merci immagazzinate) per 24.
- Il livello dei pagamenti è quindi fissato annualmente all'inizio del periodo IVA.

Se l'IVA dovuta (compresa l'IVA sulle importazioni e sui beni immagazzinati) scendesse al di sotto di 2,3 milioni di sterline in un anno fiscale, il soggetto passivo verrebbe rimosso dal regime POA nei 6 mesi successivi.

Se l'IVA dovuta, in qualsiasi anno, scendesse al di sotto di 1,8

milioni di sterline, potrebbe essere presentata una domanda di rimozione dal regime POA.

FATTURE IVA

L'HMRC può emanare regolamenti che impongono al fornitore di emettere una fattura IVA al cliente, prevedendo nel dettaglio gli elementi da includervi nonché' il momento e le modalità secondo le quali debba essere fornita (paragrafo 2A, allegato 11, VATA 1994).

In generale, se un fornitore è obbligato a produrre una fattura IVA al cliente, deve farlo entro 30 giorni dal momento fiscale o entro un periodo più lungo di tempo, se consentito dall'HMRC (regolamento 13 (5), regolamento IVA 1995).

Tuttavia, nella causa Claimants in the Royal Mail Group Litigation v Royal Mail Group Ltd [2021] EWCA Civ 1173 (28 luglio 2021), la Court of Appeal ha confermato una decisione della High Court (Claimants in the Royal Mail Group Litigation v Royal Mail Group Ltd [2020] EWHC 97) secondo cui non esiste alcun obbligo legale per un fornitore di emettere fatture IVA.

Ciò dimostra l'importanza che il destinatario di una fornitura ottenga un documento valido ai fini IVA.

Il termine per l'emissione di una fattura IVA può essere esteso nei seguenti casi:

- E' necessario ottenere prima le fatture IVA di fornitori o

subappaltatori per poter emettere la propria fattura di vendita.

- È già stata approvata una proroga del limite di 14 giorni ai fini del momento fiscale.
- Sono state approvate disposizioni contabili speciali.
- Un nuovo numero di partita IVA non è ancora stato notificato. Una fattura IVA deve essere emessa entro 30 giorni dalla notifica dell'attribuzione del numero di partita IVA.

(HMRC: Avviso 700, paragrafo 16.2.3.)

Una persona che ha chiesto di essere registrata ai fini IVA non deve emettere fatture IVA prima che gli sia stato assegnato il VAT number.

Le fatture emesse prima della ricezione del numero di partita IVA non devono riportare l'IVA e non possono essere considerate valide ai fini IVA.

Al contrario, finche' non si dispone di un numero di iscrizione IVA, il prezzo indicato in fattura dovrà essere inclusivo dell'IVA ed il cliente dovrà essere informato che verrà emessa una nuova fattura IVA quando il numero di partita IVA sarà disponibile.

Di solito, fino a quando il cliente non ottiene una fattura valida ai fini IVA, non può presentare una richiesta di rimborso dell'imposta (regolamento 29, paragrafo 2, regolamento IVA 1995).

Tuttavia, l'HMRC ha la discrezionalità, ai sensi del regolamento 29 (2), di consentire l'accredito dell'imposta a monte, anche se il contribuente non detiene una fattura valida ai fini IVA.

Quando deve essere fornita la fattura IVA?

Una persona registrata deve fornire una fattura IVA al cliente

se:

- Effettua una cessione imponibile nel Regno Unito ad un altro soggetto passivo.
- Effettua una cessione di beni ad una persona in uno Stato membro dell'UE ai fini della sua attività ed è identificato per l'IVA in NI.
- Riceve un acconto, da una persona in uno Stato membro dell'UE, in relazione a una cessione effettuata o destinata ad essere effettuata ed è identificato per l'IVA in NI.

Eccezioni all'obbligo di fornire fattura

Esistono varie eccezioni all'obbligo di fornire una fattura, in particolare quando si eseguono:

- Forniture a tasso zero.
- Prestazioni specificate in un'ordinanza effettuata ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 7, della VATA 1994 che prevede l'esclusione dell'IVA addebitata, ad esempio, sulle spese per ricevimenti aziendali.
- Cessioni senza corrispettivo su cui è addebitata l'IVA (ad esempio, uso privato di beni).
- Forniture di beni di seconda mano e nei casi di adesione al regime del margine per i tour operator .
- Vendite al dettaglio a meno che il cliente non sia un soggetto passivo e richieda una fattura.

Se viene richiesta una fattura ed il corrispettivo per la fornitura non supera le £ 250, può essere fornita un documento meno dettagliato.

Se, invece, il venditore è un soggetto passivo IVA ed il cliente appartiene a uno stato membro dell'UE, dovrà essere fornita una fattura completa, se richiesta.

Fatturazione elettronica

La direttiva 2010/45/UE del Consiglio ha modificato la normativa IVA principale per uniformare la fatturazione cartacea e quella elettronica ed armonizzare le norme sull'emissione delle fattura in tutta l'UE.

Emissione di fatture IVA elettroniche

La fatturazione elettronica è la trasmissione e l'archiviazione delle fatture in formato digitale senza duplicati cartacei. Il formato elettronico può essere strutturato come XML o PDF.

La fatturazione elettronica offre molti vantaggi rispetto alle tradizionali ricevute cartacee. La trasmissione elettronica favorisce:

- Dati strutturati per il controllo
- Migliore tracciabilità degli ordini
- Riduzione della dipendenza dalla carta abbassando i costi di stoccaggio e gestione
- Accesso e recupero rapidi
- Miglioramento del flusso di cassa
- Sicurezza e gestione più semplice delle controversie

Questo elenco non è esaustivo, ma indica alcuni dei principali vantaggi.

L'opzione delle fatture elettroniche IVA

Sta al contribuente decidere se emettere fatture IVA cartacee o elettroniche.

Se si emettessero fatture elettroniche e cartacee per le stesse forniture o agli stessi clienti, si eseguirà un sistema duale.

Si può mantenere questo sistema duale fintanto che la prova del sistema elettronico non viene testata con successo; dopodiché' la fattura elettronica diventa, quindi, il documento legale ai fini IVA.

Non è necessario comunicare a HMRC che si intende emettere fatture elettroniche, ma è necessario assicurarsi che il sistema per l'emissione, la ricezione e l'archiviazione delle fatture elettroniche sia conforme ai requisiti del sistema di HMRC.

È possibile fatturare elettronicamente laddove l'autenticità dell'origine, l'integrità dei dati della fattura e la leggibilità possano essere garantite ed il cliente accetti di ricevere fatture elettronicamente:

- «autenticità dell'origine»: la garanzia dell'identità del fornitore o dell'emittente della fattura;
- "integrità del contenuto" significa che il contenuto della fattura non è stato alterato;
- "leggibilità" di una fattura significa che la fattura può essere facilmente letta.

Il contribuente è libero di scegliere il metodo che preferisce per garantire l'autenticità, l'integrità e la leggibilità dei dati e che meglio si adatta al suo sistema operativo. Esempi di approcci per garantire l'autenticità e l'integrità includono:

- una firma elettronica avanzata o "qualificata";
- Electronic Data Interchange (EDI);
- controlli aziendali che creano una pista di controllo affidabile tra una fattura e una fornitura di beni o servizi.

Una firma elettronica avanzata è una firma digitale che è:

- legata in modo univoco al firmatario;
- in grado di identificare il firmatario;

- creata utilizzando mezzi che il firmatario può mantenere sotto il suo esclusivo controllo;
- collegata ai dati a cui si riferisce in modo tale che qualsiasi successiva modifica dei dati sia rilevabile.

Una firma elettronica "qualificata" è una firma elettronica avanzata che ha gli attributi aggiuntivi, quali essere:

- basata su un certificato qualificato;
- creata per mezzo di un dispositivo di creazione di firme sicure.

EDI (Electronic Data Interchange) è uno scambio computer-a-computer di dati strutturati che consente l'elaborazione automatica da parte del destinatario.

È tradizionalmente utilizzato per trasferimenti di dati, ad alto volume, tra imprese utilizzando standard concordati (ad esempio, UN/EDIFACT) per strutturare i dati.

È opportuno che vi sia un accordo di interscambio tra i partner commerciali EDI che preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati. La raccomandazione 94/820/CE della Commissione fornisce un modello di accordo di interscambio EDI. Esempi di procedure coperte da tali accordi comprendono:

- Utilizzo di reti sicure;
- utilizzo di protocolli di messaggistica che garantiscano autenticità e sicurezza, come AS2 (Applicability Statement 2);
- controlli sull'accesso alle reti (ad esempio, selezionando "relazioni commerciali");
- verifica della sintassi dei dati secondo le regole dello standard di trasmissione;
- Report di riepilogo del controllo file.

Se si sceglie di emettere o ricevere fatture elettroniche, è necessario:

- conservarli in una forma leggibile
- essere in grado di produrli in una forma leggibile senza indugio

Al fine di garantire i sistemi elettronici, HMRC può richiedere l'accesso a:

- il funzionamento di qualsiasi sistema informatico che produca o riceva fatture IVA, nonché ai dati memorizzati su di essi
- la documentazione di supporto, comprese le strutture dei file, l'audit trail, i controlli, la custodia sicura; e informazioni su come è organizzato il sistema contabile
- informazioni sulle strutture di interrogazione del sistema

HMRC deve essere in grado di prendere copie delle informazioni dal sistema. Potrebbe essere richiesto da HMRC:

- Accesso fisico ai sistemi presso la vostra sede
- accesso indiretto (fornendo informazioni su supporti elettronici, o eventualmente tramite accesso remoto ai vostri sistemi)
- un programma di audit dei residenti installato su richiesta del funzionario ospite

Se non si desidera, o non si è in grado, di ricevere fatture elettroniche è necessario chiedere ai propri fornitori di emettere fatture cartacee.

Se si ricevono fatture elettroniche da un fornitore di un altro paese, il formato di tali fatture dovrà soddisfare i requisiti dell'autorità fiscale del paese del fornitore; tuttavia, sarà necessario, verificare se il proprio sistema può accettare fatture in quel formato prima di accettare di riceverle elettronicamente.

Le fatture elettroniche e le note di accredito di altri paesi devono contenere informazioni sufficienti per consentire di calcolare:

- IVA all'importazione, nel caso di merci
- Imposta a valle nel caso dei servizi in inversione contabili.

Sconti sui pagamenti rapidi

Un fornitore può offrire ai clienti una riduzione del prezzo dei beni o servizi forniti se il cliente paga tempestivamente e dopo l'emissione della una fattura. Questo è noto come sconto per pagamento rapido (PPD).

Storicamente, i fornitori che presentavano offerte PPD potevano fatturare e contabilizzare l'IVA dovuta sul prezzo scontato, anche se l'offerta non era stata accettata (ed il prezzo intero era stato pagato).

Tuttavia, ciò significava anche che i clienti potevano recuperare come imposta a monte solo l'IVA indicata sulla fattura.

L'articolo 108 della legge finanziaria del 2014 ha inserito un nuovo paragrafo 4 dell'allegato 6 del VATA 1994, il quale prevede che il corrispettivo delle cessioni effettuate nell'ambito di accordi PPD è il prezzo effettivamente pagato.

Queste norme si applicano alle cessioni effettuate a partire dal 1° aprile 2015 (ma si applicano a decorrere dal 1° maggio 2014 per le cessioni di servizi di radiodiffusione e di telecomunicazione effettuate da una persona che non è tenuta a fornire una fattura valida ai fini IVA) (articolo 108, paragrafi da 3 a 5, della legge finanziaria del 2014).

In base a queste regole, i fornitori contabilizzano l'IVA sull'intero importo ricevuto e l'imposta a monte dei clienti era l'effettivo importo dell'IVA pagata.

I fornitori devono emettere una fattura IVA che riporti il tasso

di sconto offerto (regolamento 14, regolamento IVA 1995) e contabilizzare l'IVA sul prezzo intero.

Se lo sconto viene utilizzato (entro i termini), i fornitori possono adottare (prima della fatturazione) una delle due opzioni:

- Il fornitore emette una nota di credito per adeguare il prezzo.
- Emettere una fattura formulata in modo appropriato da tenere conto dell'adeguamento del prezzo quando viene accettato.

Note di credito e debito IVA

Le note di credito e di debito non sono previste in modo esaustivo dalla legislazione sull'IVA.

L'articolo 15, paragrafo 1, del regolamento IVA del 1995 prevede che una nota di credito debba contenente indicazioni specifiche ed essere intitolata "Nota di credito - modifica dell'aliquota IVA".

La nota di credito dovrebbe essere emessa in caso di modifica dell'aliquota o modifica dell'applicazione dell'IVA alla cessione dopo l'emissione di una fattura IVA.

L'articolo 38 del regolamento del 1995 sull'IVA riguarda gli aumenti o le diminuzioni del corrispettivo di una cessione effettuata dopo la fine del periodo contabile IVA, nel corso del quale, è stata effettuata la cessione.

In tali circostanze, il fornitore deve rettificare l'IVA dovuta ed il cliente deve adeguare l'IVA rimborsabile nei rispettivi registri IVA (regolamento 38, paragrafi 3 e 4, regolamento IVA 1995).

Tuttavia, prima delle modifiche apportate a settembre 2019, non vi era alcun requisito esplicito per l'emissione di una nota di credito o di debito, sebbene questo fosse il modo più ovvio e semplice per effettuare la rettifica.

Nella causa Inventive Tax Strategies Ltd (In Administration) v HMRC [2017] UKFTT 667, il First-tier Tribunal, applicando Freemans plc contro Commissioners of Customs & Excise (causa C-86/99), ha confermato che l'emissione di una nota di credito senza un rimborso effettivo al cliente non dà il diritto di rettificare l'IVA ai sensi dell'articolo 38.

Nella causa Inventive Tax Strategies Ltd (In Liquidation) v HMRC [2019] UKUT 221, l'Upper Tribunal ha respinto il ricorso del contribuente. Il diritto contrattuale di un cliente di ricevere un rimborso o una riduzione del prezzo era insufficiente.

La realtà commerciale ed economica era che non vi era stato alcun rimborso e non vi era alcuna prova che tale rimborso sarebbe stato pagato.

Nella causa Brunel Motor Co Ltd v HMRC e in un altro [2009] EWCA Civ 118, la Corte d'appello ha deciso che l'emissione di una nota di credito fosse valida solo se vi era accordo tra la parte venditrice e quella acquirente; la semplice decisione unilaterale del fornitore di emettere una nota di credito non sarebbe stata considerata come valida.

Nella sentenza Barlin Associates Ltd v HMRC [2014] UKFTT 957 (TC), il First-tier Tribunal ha dichiarato che un prestatore di servizi che, in forza di un accordo transattivo, ha accettato una somma inferiore a quella fatturata, aveva il diritto di adeguare il corrispettivo ai sensi dell'articolo 38. Il tribunale ha ribadito il principio secondo cui l'articolo 38 si applica non solo agli adeguamenti dei prezzi del tutto consensuali, ma anche agli adeguamenti dei prezzi effettuati nell'ambito di accordi transattivi.

Il fornitore non può emettere una nota di credito IVA per un credito inesigibile; Generalmente, le note di credito sono riservate alla correzione di errori ed alle riduzioni concordate del prezzo.

Modifiche di settembre 2019

Nel budget dell'autunno 2018, il governo ha annunciato modifiche al regolamento 38 per rendere più rigorose le norme che disciplinano gli adeguamenti dell'IVA a seguito di una riduzione del prezzo di vendita.

Il 25 giugno 2019 è stato emanato il regolamento sull'IVA 2019 (SI 2019/1048), entrato in vigore il 1° settembre 2019. Gli emendamenti specificano quando e come l'IVA deve essere rettificata ed i documenti che i fornitori ed i loro clienti devono conservare.

Le principali modifiche, volte a garantire un adeguamento solo in caso di un rimborso al cliente, sono:

- In caso di aumento o diminuzione del corrispettivo di una cessione (qualora sia stata emessa una fattura IVA), il fornitore deve emettere una nota di addebito o una nota di credito entro 14 giorni dall'avvenuta rettifica (articolo 15C, paragrafi 2 e 5, regolamento IVA 1995).
- Prescrivere il contenuto della nota di debito o di credito, compreso l'obbligo di fare riferimento alla fattura IVA originale (regolamento 15C, paragrafi 3 e 6, regolamento IVA del 1995).
- Abrogare le definizioni di "aumento del corrispettivo" e "diminuzione del corrispettivo", che (in generale) considerano la rettifica come avvenuta al momento dell'emissione della nota di credito o di debito, e sostituirle con nuove definizioni. Le nuove definizioni riconoscono una rettifica solo quando il cliente acconsente e diventa debitore (in caso di corrispettivo maggiorato) o il fornitore paga l'importo al cliente (in caso di corrispettivo ridotto) (regolamenti 24A - 24C, regolamenti IVA 1995).

La regola 15C non si applica quando la cessione originaria era una cessione di beni a una persona che non era un soggetto passivo (articolo 15C, paragrafo 1A, regolamento IVA

del 1995).

AUTOFATTURAZIONE

Nell'ambito dell'auto fatturazione, il fornitore ed il cliente concordano che la fattura relativa alla fornitura sia emessa da quest'ultimo (cliente). L'autofatturasra' valida se vengono soddisfatte le seguenti condizioni:

- È in vigore un contratto di autofatturazione;
- La fattura contiene le stesse indicazioni di una fattura IVA ed è chiaramente contrassegnata come "Autofattura";
- Il fornitore è un soggetto passivo.

Si possono emettere autofatture solo nei confronti di fornitori con i quali sono stati stipulati accordi di autofatturazione

.

Contratto di autofatturazione

Un contratto di autofatturazione, che deve essere in forma cartacea o elettronica, deve includere:

- L'accordo del fornitore con il cliente che emette autofatture.
- L'impegno del fornitore a non emettere fatture IVA per tali forniture.
- Una data di inizio e scadenza.
- L'accordo del fornitore di notificare al cliente se cessa di

essere registrato ai fini IVA o cambia il suo numero di partita IVA.

Se l'attività del fornitore o del cliente viene ceduta ad altro soggetto o il fornitore cessa di essere registrato ai fini IVA, il contratto sarà considerato scaduto (regolamento 13, paragrafo 3C, regolamento IVA del 1995).

Nella causa Taygroup Ltd v HMRC [2013] UKFTT 366 (TC), un contribuente non aveva diritto alle detrazioni fiscali a monte in quanto aveva attuato accordi di autofatturazione nei confronti di fornitori non registrati; Aveva mancato di verificare la validità dei loro numeri di partita IVA e di verificarne regolarmente lo status ai fini IVA.

Questa decisione ha voluto essere un monito per i contribuenti che si avvalgono degli accordi di autofatturazione, ai quali è chiesta diligenza nel verificare e controllare regolarmente lo status IVA ed i numeri di registrazione dei loro fornitori.

REGISTRI IVA

Ogni soggetto passivo, per legge, deve tenere i seguenti documenti:

- Registrazioni aziendali e contabili.
- Registro IVA
- Copie di tutte le fatture IVA emesse.
- Tutte le fatture IVA ricevute.
- Certificati fiscali o di altro tipo.
- Documentazione relativa alle acquisizioni.
- (Copia) della documentazione rilasciata o ricevuta relativa al trasferimento, alla spedizione o al trasporto di merci verso altri Stati membri.
- Documentazione relativa alle importazioni e alle esportazioni.
- Tutte le note di credito, le note di addebito e altri documenti che attestano aumenti o diminuzioni del corrispettivo ricevuto e copie di tutti questi documenti emessi.
- Una copia di ogni contratto di autofatturazione sottoscritto e, se e' cliente ai sensi di tale accordo, il nome, l'indirizzo e il numero di partita IVA di ciascun fornitore.

Tali documenti devono essere raccolti ed aggiornati per eventuali verifiche e controlli da parte di l'HMRC.

Per quanto tempo devono essere conservati i registri?

Le registrazioni IVA devono essere conservate per sei anni (paragrafo 6, paragrafo 3, allegato 11, VATA1994).

Tuttavia, potrebbe essere necessario conservare alcuni documenti più a lungo. Ad esempio, se viene acquisito un asset o un cespite, utilizzando il regime dei beni strumentali, il contribuente potrebbe dover conservare ed aggiornare i registri per un periodo di dieci anni (alcuni documenti relativi al regime dei beni strumentali potrebbero dover essere conservate anche per 16 anni).

Allo stesso modo, i registri relativi all'esercizio dell'opzione d'imposta (se esercitare o meno l'opzione IVA nel caso di vendita di un immobile) dovrebbero essere conservati per almeno sei anni dopo la revoca dell'opzione fiscale o la vendita dell'immobile.

L'HMRC può concordare un periodo più breve per la conservazione di determinati tipi di registrazioni.

Forma dei record

Fatte salve limitate eccezioni, le imprese con partita IVA devono conservare i registri IVA in formato digitale in conformità con le norme per Making Tax Digital (MTD).

REGIMI SPECIALI

La direttiva IVA principale consente, e in alcuni casi impone, agli Stati membri di introdurre regimi speciali per semplificare la contabilizzazione dell'imposta.

Le attuali norme nel Regno Unito derivano dal diritto dell'UE.

Tali regimi speciali, nel Regno Unito, comprendono:

- Schema contabile annuale. L'articolo 252 della direttiva IVA principale richiede che la dichiarazione IVA sia presentata entro una data fissata dallo Stato membro dell'UE, a condizione che il periodo d'imposta coperto dalla dichiarazione non superi un anno. La dichiarazione IVA deve essere presentata entro due mesi dalla fine del periodo d'imposta. L'IVA dovuta deve essere pagata al momento della presentazione della dichiarazione, fatto salvo il diritto di uno Stato membro dell'UE di fissare una data diversa e richiedere pagamenti intermedi (articolo 206, direttiva IVA principale). In quanto tale, il regime contabile non è in realtà un regime speciale, ma una misura di facilitazione costruita con regole relativamente flessibili.
- Schema di contabilità di cassa. Gli Stati membri dell'UE possono introdurre misure di semplificazione per la riscossione dell'imposta (articolo 395, direttiva IVA principale). Tale regime si basa su una deroga, periodicamente rinno-

vata, all'articolo 167 della direttiva IVA principale, il quale prevede che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sorga nel momento in cui l'imposta diventa esigibile (in genere, la data della fattura). La deroga consente Il differimento del versamento dell'IVA dovuta al ricevimento del pagamento e non al momento in cui la fattura viene emessa.

- Regime forfettario per le piccole imprese. L'articolo 281 della direttiva IVA principale consente agli Stati membri dell'UE di introdurre procedure di semplificazione, rivolte alle piccole imprese, per l'imposizione e la riscossione dell'IVA.

- Regime forfettario agricolo. L'articolo 296 della direttiva IVA principale consente agli Stati membri dell'UE di introdurre questo regime.

- Schemi di vendita al dettaglio. Gli Stati membri dell'UE possono introdurre misure di semplificazione per la riscossione dell'imposta se non incidono materialmente sull'importo complessivo dell'imposta riscossa (articolo 395, direttiva IVA principale). I sistemi di vendita al dettaglio offrono ai dettaglianti un mezzo alternativo per contabilizzare l'imposta a valle rispetto a quello di identificare separatamente l'IVA dovuta per ciascuna operazione.

- Schemi del margine. Gli articoli da 312 a 341 della direttiva IVA principale impongono agli Stati membri dell'UE di consentire, ai soggetti passivi-rivenditori (in generale, un soggetto passivo che acquista beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato per la rivendita), di addebitare e contabilizzare l'IVA sul profitto ottenuto piuttosto che sul prezzo di vendita di tali beni.

- Schema del margine dei tour operator. Gli articoli da 306 a 310 della direttiva IVA principale impongono agli Stati membri dell'UE di applicare questo regime all'acquisto ed alla rivendita di soggiorni, viaggi e determinati servizi accessori da parte dei tour operator.

HMRC ha introdotto diversi schemi speciali per semplificare la contabilizzazione dell'IVA.

Contabilità annuale

Il regime contabile annuale è un sistema volontario che consente, a coloro che lo adottano, di ripartire i pagamenti IVA in modo più uniforme nel corso dell'anno e di presentare un'unica dichiarazione IVA (che copra l'intero anno).

Generalmente, la fine di un anno contabile annuale dipenderà dalla data di iscrizione allo schema. Ad es. se si è iscritti a luglio 2022 la dichiarazione dovrà coprire il periodo da luglio 2022 a giugno 2023.

Un soggetto passivo può essere autorizzato ad iscriversi a tale regime se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- Le sue forniture imponibili previste per i prossimi 12 mesi non supereranno 1,35 milioni di sterline.
- Non fa parte di un gruppo IVA.
- Nei 12 mesi precedenti, non è stato iscritto a tale schema.

(Regolamento 52, paragrafo 1, regolamento IVA del 1995).

Anche se tali condizioni sono soddisfatte, l'HMRC può, tuttavia, rifiutare l'autorizzare l'utilizzo del regime. (regolamento 52, paragrafo 2, regolamento IVA del 1995).

Nell'ambito del regime, vengono effettuati nove pagamenti intermedi mensili a partire dal quarto mese o tre pagamenti intermedi trimestrali (alla fine del quarto, settimo e decimo mese).

In entrambi i casi, un pagamento a saldo, se dovuto, dovrà essere effettuato entro due mesi dalla fine del periodo annuale, quando verrà presentata la dichiarazione IVA.

I pagamenti intermedi mensili sono pari al 10% dell'IVA netta

dovuta nei 12 mesi precedenti, mentre i pagamenti intermedi trimestrali sono pari al 25%.

Un soggetto IVA può abbandonare volontariamente il regime e tornare alla contabilità ordinaria trimestrale in qualsiasi momento durante l'esercizio contabile annuale.

Inoltre, l'esclusione obbligatoria dal regime scatta se si verifica una delle seguenti condizioni:

- Alla fine dell'esercizio contabile, le cessioni imponibili superano 1,6 milioni di sterline.
- HMRC revoca l'autorizzazione al soggetto passivo di utilizzare il regime per una qualsiasi delle violazioni di conformità previste dalla regola 54 del regolamento IVA 1995.
- Il soggetto iscritto allo schema diventa insolvente e cessa di operare.
- Il soggetto iscritto allo schema cessa l'attività o cessa di essere registrato.
- Il soggetto iscritto muore o fallisce o diventa incapace.

(Regolamenti 53 e 54, regolamenti IVA 1995.)

Contabilità di cassa

Nell'ambito del regime di contabilità di cassa, che è volontario, i soggetti passivi contabilizzano l'IVA a valle e l'imposta assolta a monte con riferimento alla data in cui il corrispettivo è ricevuto o pagato.

Pertanto, oltre ai potenziali vantaggi in termini di flusso di cassa, il regime tiene automaticamente conto dei crediti inesigibili (ovviando alla necessità di richiedere lo sgravio).

Un soggetto passivo può aderire al sistema di contabilità di cassa se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- ha ragionevoli motivi per ritenere che le cessioni imponibili

nel prossimo anno non supereranno 1,35 milioni di sterline.

- Tutte le dichiarazioni IVA sono state presentate ed i rispettivi pagamenti effettuati (o, se non tutti i pagamenti sono stati effettuati, è stato raggiunto un accordo di pagamento con HMRC).
- Nel corso dell'anno precedente, non è stato condannato per alcun reato connesso all'IVA, non è stato condannato a pagare una sanzione per condotta disonesta o non ha cessato di essere autorizzato a gestire il regime di cassa.

(Regolamento 58, paragrafo 1, regolamento IVA 1995.)

Non è richiesta l'approvazione preventiva dell'HMRC per utilizzare il regime, ma quest'ultimo può revocare il diritto di utilizzare il regime o continuare ad utilizzare il regime (regolamenti 58 (4) e 64 (1) (d), regolamenti IVA 1995.)

Il regime non si applica a:

- Contratti di locazione o di vendita con riscatto.
- Contratti di vendita condizionale o cessione crediti.
- Forniture fatturate sei mesi o più prima della scadenza del pagamento.
- Forniture fatturate prima della consegna della merce o dell'esecuzione dei servizi.
- Cessioni per le quali il destinatario contabilizza e paga l'IVA.

(Regolamento 58, paragrafi 2 e 3, regolamento IVA 1995.)

Una soggetto passivo può recedere volontariamente dal regime alla fine di qualsiasi periodo contabile previsto (regolamento 60 (2), regolamento IVA 1995) e deve recedere obbligatoriamente dal regime se le sue prestazioni imponibili nel precedente anno hanno superato 1,6 milioni di sterline, a meno che HMRC non disponga diversamente (regola 60 (1)

e (3), Regolamento IVA 1995).

Regime forfettario

Il regime forfettario è un regime volontario disponibile per le piccole imprese il cui fatturato annuo imponibile, IVA esclusa, non supera £ 150.000.

Il regime forfettario prevede che il soggetto passivo contabilizzi l'IVA solo su una determinata percentuale del fatturato (cessioni imponibili ed esenti).

Il soggetto passivo che utilizza il regime deve continuare a fornire normali fatture IVA ai propri clienti. Tuttavia, l'IVA viene contabilizzata per HMRC applicando la percentuale forfettaria prevista per il settore di attività in cui opera il soggetto passivo.

Nel budget d'autunno 2016, il governo ha annunciato, come misura anti-abuso, l'introduzione di un'aliquota forfettaria IVA del 16,5% per le imprese con costi limitati.

Un "operatore a costi limitati" è colui la cui spesa, comprensiva di IVA, per l'acquisto di beni o servizi sostenuti a scopi aziendali è:

- Meno del 2% del fatturato IVA inclusa nel periodo contabile prescritto.
- Superiore al 2% del fatturato, IVA inclusa, ma inferiore a £ 1.000 (proporzionalmente aumentato o ridotto se il periodo contabile prescritto non è esattamente un anno).

Regime agricolo forfettario

Il regime agricolo forfettario (AFRS) è volontario e disponibile solo per coloro che svolgono "attività designate" (vale a dire, attività relative all'agricoltura, alla pesca o alla silvicoltura).

Il regime agricolo è uno schema alternativo alla registrazione IVA: se un soggetto (agricoltore) desidera aderire al regime, ma è già registrato ai fini IVA, sarà necessaria la cancellazione della registrazione prima di aderire allo schema agricolo forfettario.

Lo schema prevede l'indetraibilità dell'imposta a monte e la non contabilizzazione dell'imposta a valle.

Lo schema applica una ritenuta forfettaria, che non è IVA, e che viene trattenuta dall'agricoltore. Questa ritenuta viene calcolata sul prezzo di vendita dei prodotti fatturati a clienti registrati ai fini IVA.

La ritenuta forfettaria è una percentuale fissa determinata di anno in anno nella legge finanziaria dal Tesoro (attualmente, il 4%).

Sebbene la ritenuta forfettaria non sia IVA, il cliente registrato ai fini IVA può recuperare l'importo addebitato come se fosse un'imposta a monte, a condizione che venga emessa una fattura valida ai fini dello schema.

Il governo ha annunciato nel budget di primavera 2020 che, a decorrere dal 1° gennaio 2021 saranno introdotte nuove norme di ingresso e di uscita allo schema.

Da tale data:

- Le aziende possono aderire al regime agricolo forfettario quando il loro fatturato annuo, per le attività legate all'agricoltura, è inferiore a £ 150.000.
- Le imprese si impegnano a notificare ad HMRC, nel caso il loro fatturato annuo, per le attività legate all'agricoltura, venga a superare le £ 230.000, per essere cancellati dal regime e registrarsi invece per l'IVA.

Le imprese con un fatturato superiore a £ 85.000, per attività non legate all'agricoltura, saranno comunque tenute a registrarsi per l'IVA e non saranno ammissibili al regime.

Schemi di vendita al dettaglio

Per la maggior parte dei venditori al dettaglio non sarebbe pratico identificare, prestazioni con aliquote IVA differenti, separatamente.

I regimi di vendita al dettaglio forniscono metodi per determinare il valore delle vendite imponibili e la proporzione di tali vendite in base alle diverse aliquote IVA.

Esistono cinque schemi standard ai quali i venditori al dettaglio possono aderire.

I venditori al dettaglio che hanno un fatturato annuo superiore a 130 milioni di sterline devono, invece, concordare uno schema su misura (o, in alternativa, utilizzare la normale contabilità IVA).

SCHEMI DEL MARGINE

Sono disponibili i seguenti schemi volontari di margine:

Il regime del margine per beni d'occasione, oggetti d'arte, oggetti d'antiquariato e da collezione.

Tali regimi prevedono che l'IVA sia addebitata sulla differenza tra il prezzo di vendita ed il suo prezzo d'acquisto (cioè il margine).

Ciò garantisce che solo il valore aggiunto venga tassato dato che questi beni hanno già subito l'imposta dell'IVA.

Si può aderire al regime del margine se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- La fattura di acquisto di beni non evidenzia l'IVA.
- Per la vendita dei beni non viene emessa una fattura IVA o un'altra fattura che indichi separatamente l'IVA.
- Tutti i requisiti di tenuta dei registri, contabilità e fatturazione sono soddisfatti.

Contabilità globale

La contabilità globale è un sistema semplificato di contabiliz-

zazione dell'IVA che si basa sul margine. Con questo sistema l'IVA è contabilizzata sul margine lordo (ovvero la differenza tra gli acquisti contabili globali e le vendite contabili globali) nel periodo pertinente.

Il metodo della contabilità globale è disponibile per beni di seconda mano, opere d'arte, oggetti d'antiquariato e da collezione di basso valore, acquistati e venduti all'ingrosso, quando l'operatore non ha già aderito al regime del margine standard.

Di conseguenza, la contabilità globale è disponibile per una gamma più limitata di beni rispetto al regimi di margine. I beni che hanno un prezzo di acquisto superiore a £ 500 sono esclusi dal regime della contabilità globale.

Sono esclusi anche alcuni beni facilmente identificabili individualmente (ad esempio, aeromobili, imbarcazioni, cavalli e veicoli a motore).

Regime dei banditori d'asta

Se un banditore è considerato il venditore ai fini dell'IVA (vale a dire, i beni venduti per conto del proprietario sono fatturati a nome del banditore), i beni sono trattati come forniti al banditore e venduti dal banditore.

In qualità di committente, il banditore d'asta può utilizzare il regime del margine o il sistema dei banditori d'asta. In alternativa, l'IVA potrebbe essere contabilizzata in base alle norme generali in materia di IVA.

Nell'ambito del regime dei banditori d'asta l'IVA è contabilizzata sul margine dei banditori d'asta. Essenzialmente, il prezzo di acquisto è il prezzo di aggiudicazione meno la commissione del venditore ed il prezzo di vendita è il prezzo di aggiudicazione più il premio dell'acquirente.

Regime di margine dei tour operator

Il regime del margine dei tour operator (TOMS) è un regime speciale per i soggetti passivi che acquistano e rivendono viaggi, soggiorni ed altri servizi accessori.

Il TOMS non è disponibile se l'operatore agisce esclusivamente come "intermediario" ai sensi della direttiva IVA principale, che è simile ad un "agente" di diritto inglese.

Prima della fine del periodo di transizione, un operatore contabilizzava l'IVA a valle sul suo margine nello Stato membro dell'UE a cui apparteneva.

L'IVA applicata sulle forniture acquistate per la rivendita (ad esempio, soggiorno) non può essere detratta come imposta a monte. Di conseguenza, la TOMS è concepita per garantire che l'IVA sia sostenuta nel luogo in cui i servizi (o beni) sono consumati.

Ad esempio, un operatore britannico che acquista un soggiorno spagnolo paga l'IVA spagnola ma non potrà detrarla come imposta a monte.

Tuttavia, l'imposta a valle sulle cessioni dell'operatore viene applicata in funzione del suo margine (essenzialmente, il valore aggiunto nel Regno Unito).

TOMS ha consentito di contabilizzare l'IVA sulle forniture di viaggio senza che l'operatore debba registrarsi e contabilizzare le imposte in ogni Stato membro dell'UE in cui i servizi (o beni) sono goduti.

Il TOMS si applicava solo alle destinazioni dell'UE (comprese le destinazioni nello Stato membro dell'UE a cui appartiene l'operatore); in generale, l'aliquota zero si applica alle destinazioni extra UE.

Dopo la fine del periodo di transizione, gli operatori UK che forniscono pacchetti turistici all'interno dell'UE saranno classificati a zero per il sistema TOMS.

RENDERE DIGITALE LA FISCALITÀ

Making Tax Digital (MTD) per l'IVA richiede alle imprese con partita IVA, che effettuano cessioni imponibili al di sopra della soglia di registrazione IVA obbligatoria, di conservare registri digitali e presentare le dichiarazioni IVA utilizzando un apposito software.

Il software utilizzato deve essere in grado di conservare e mantenere registri specifici, preparare le dichiarazioni IVA con le informazioni contenute in tali record digitali e comunicare con HMRC attraverso la sua piattaforma API (Application Programming Interface).

Una volta che il report preparato dal software è dichiarato corretto e inviato ad HMRC, viene data conferma di ricezione tramite lo stesso programma informatico.

La sezione 62 della legge finanziaria (n. 2) del 2017 ha conferito al governo il potere di emanare regolamenti di attuazione della direttiva MTD per l'IVA, che non potevano avere effetto prima del 1° aprile 2019.

A seguito di un periodo di consultazione, il 27 febbraio 2018, HMRC ha emanato il Value Added Tax (Amendment) Regulations 2018 (SI 2018/261), mettendo in atto le regole del

Making Tax Digital.

MTD per l'IVA è stato introdotto ad aprile 2019. Tuttavia, per alcune imprese con contabilità' più complesse questo processo è stato rinviato ad ottobre 2019, ma con l'opzione di una partecipazione volontaria anticipata.

Il 19 marzo 2020, HMRC ha pubblicato un rapporto di valutazione e altri report di ricerca e revisione, esaminando l'introduzione di MTD per l'IVA.

Il 30 marzo 2020, HMRC ha confermato che le imprese MTD avrebbero avuto tempo fino al loro primo periodo di dichiarazione IVA MTD, a partire dal 1° aprile 2021, per mettere in atto i collegamenti digitali.

Il 21 luglio 2020, il governo ha annunciato che, le imprese registrate ai fini IVA con un fatturato imponibile inferiore alla soglia di registrazione IVA obbligatoria, devono utilizzare MTD per l'IVA per i periodi contabili che iniziano il o dopo il 1 ° aprile 2022.

Ciò è stato confermato nel budget di primavera 2021.

La sezione 94 della legge finanziaria del 2021 ha abrogato il paragrafo da 6 (7) a 6 (9) dell'allegato 11 della VATA 1994, che consentiva un'esenzione per le imprese registrate ai fini IVA con un fatturato imponibile inferiore alla soglia di registrazione IVA.

Pertanto, ciò consentiva di estendere l'ambito di applicazione della MTD a tutte le imprese registrate ai fini IVA (dal 1° aprile 2022).

Eccezioni

Un soggetto passivo (P) è automaticamente esente da MTD per l'IVA nei seguenti casi (sebbene P possa iscriversi volontariamente):

- Il fatturato imponibile di P non ha superato £ 85.000 da aprile 2019 (questa esenzione automatica è cessata ad aprile 2022).
- P è già esente dalla presentazione delle dichiarazioni IVA online.
- L'attività di P o P stesso è soggetto a una procedura di insolvenza.

(Regolamento 32B, paragrafi 1 - 3, regolamento IVA 1995.)

Se P non è automaticamente esentato, può essere presentata una domanda di esenzione sulla base del fatto che non è ragionevole o pratico per P utilizzare computer, software o Internet per seguire le norme relative alla direttiva MTD ai fini dell'IVA.

HMRC prenderà in considerazione le domande caso per caso e si esprimerà' in merito.

Il 22 aprile 2021, HM Treasury ha pubblicato un progetto di regolamento per rimuovere l'esenzione basata sul fatturato.

Circa il 10% delle imprese registrate ai fini IVA, che avrebbero dovuto registrarsi al MTD, non lo hanno fanno.

Nel maggio 2021, 800 aziende che non avevano, ma avrebbero dovuto, registrarsi per MTD sono state avvertite dall'HMRC che non sarebbero state piu' in grado di presentare le loro dichiarazioni IVA online, col precedente sistema.

Attualmente la maggior parte delle attività registrate ai fini IVA sono iscritte al sistema MTD ed hanno già trasmesso le loro prime dichiarazioni.

DATI DELLA FATTURA IVA

A meno che HMRC non consenta diversamente, una fattura IVA deve includere quanto segue:

- Numero sequenziale univoco.
- Il momento della fornitura (cioè il punto fiscale).
- Data di emissione.
- Il nome, l'indirizzo e il numero di partita IVA del fornitore.
- Nome e indirizzo del destinatario.
- Descrizione dei beni o servizi forniti.
- Per ogni descrizione, la quantità dei beni o l'entità dei servizi, l'aliquota dell'IVA e l'importo dell'IVA esclusa da pagare, espresso in qualsiasi valuta (H).
- L'importo lordo IVA esclusa da pagare, espresso in qualsiasi valuta (I).
- La percentuale di sconto in caso di pagamento in contanti.
- L'importo totale dell'IVA esigibile, espresso in sterline.
- Il prezzo unitario (se la fornitura non può essere ridotta a un prezzo unitario, l'importo totale IVA esclusa è il prezzo unitario).

Se si applica un regime del margine, la dicitura “schema del margine: opere d’arte” o altra designazione prescritta, deve essere indicato.

Se la fattura si riferisce ad una cessione per la quale il destinatario è debitore dell’imposta, la dicitura “inversione contabile” dovrà essere indicata.

A meno che HMRC non consenta diversamente, una persona identificata per l’IVA nel Nord Irlanda, che fornisce una fattura ad un soggetto residente in uno stato membro dell’UE, deve includere:

- Le informazioni richieste ai sensi dell’articolo 14, paragrafo 1, ad eccezione dei punti H e I.
- Le lettere “XI” prima del numero di partita IVA del fornitore.
- Il numero di partita IVA del destinatario preceduto dal codice dello stato membro UE del destinatario.
- L’importo lordo da pagare, IVA esclusa.
- Indicazione eventuali metodi di trasporto.
- Per ciascuna descrizione, la quantità delle merci, l’aliquota IVA e l’importo IVA esclusa da pagare, espressi in sterline.
- Se la fornitura è esente o con aliquota zero, un riferimento che indichi il motivo.

(Regolamento 14, paragrafo 2, regolamento IVA 1995.)

REGISTRAZIONI IVA OBBLIGATORIE

Ogni soggetto passivo deve tenere le seguenti scritture:

- Registrazioni aziendali e contabili.
- Registro IVA (cfr. regolamento 32 del regolamento IVA 1995 e HMRC: comunicazione 700/21: paragrafo 3).
- Copie di tutte le fatture IVA emesse.
- Tutte le fatture IVA ricevute.
- Certificati fiscali o di altro tipo.
- Documentazione relativa alle acquisizioni.
- (Copia) della documentazione rilasciata o ricevuta relativa al trasferimento, alla spedizione o al trasporto di merci verso altri Stati membri.
- Documentazione relativa alle importazioni e alle esportazioni.
- Tutte le note di credito, le note di addebito e altri documenti che attestano aumenti o diminuzioni del corrispettivo ricevuto e copie di tutti questi documenti emessi.
- Una copia di ogni contratto di auto fatturazione di cui si

fa parte e, se si è clienti, ai sensi di tale accordo, il nome, l'indirizzo e il numero di partita IVA di ciascun fornitore.

(Regolamento 31, paragrafo 1, regolamento IVA 1995.)

DICHIARAZIONI IVA ERRATE

L'HMRC può imporre sanzioni se un contribuente non rispetta i suoi obblighi fiscali. In generale, questi rientrano in due categorie:

- Mancato rispetto dei suoi obblighi di conformità di base (ad esempio, tenuta dei registri in modo corretto ed aggiornato).
- Errori colposi nelle dichiarazioni dei redditi o nelle richieste di rimborso IVA presentati all'HMRC o mancata notifica dell' IVA dovuta.

REGIME DI INFORMATIVA SULLE IMPOSTE INDIRETTE

L'IVA è una tassa europea, quindi l'elusione fiscale che la coinvolge andrebbe analizzata e valutata in armonia e secondo le normative della comunità europea.

Negli ultimi anni, l'HMRC ha contestato i regimi di elusione dell'IVA attraverso i tribunali ed il caso Halifax dimostra che possono essere contrastati ai sensi del principio di "abuso di diritto" dell'UE.

Inoltre, l'HMRC ha introdotto misure legislative per contrastare abusi specifici.

Il regime di informativa sulle imposte indirette, che l'HMRC definisce "DASVOIT", supporta gli sforzi dell'Agenzia delle Entrate Inglese nel contrastare l'elusione dell'IVA.

Il regime DASVOIT stabilisce le regole per individuare quali schemi ed accordi IVA debbano essere comunicati all'HMRC e chi debba farlo.

Questo regime è progettato per fornire all'agenzia delle entrate britannica informazioni tempestive sugli schemi e su chi li ha utilizzati.

Se un soggetto è tenuto a notificare ad HMRC i propri schemi ed accordi IVA, ma non lo fa, sara' soggetto a sanzioni.

Giurisprudenza anti-elusione, compreso il caso Halifax

Per molti anni, l'IVA è stata apparentemente immune ai tentativi dell'HMRC di contrastare i regimi di elusione fiscale applicando principi generali di diritto non statutari.

HM Revenue & Customs (HMRC) ha cercato di far valere, davanti al VAT and Duties Tribunal, con crescente successo, il diritto europeo che non riconosce come valide, ai fini VAT, le transazioni artificiali intraprese non per reali scopi economici.

Viene così introdotto un nuovo principio ossia l'abuso del diritto (o "abuso della legge").

L'abuso di diritto è un principio generale che si applica quando una persona cerca di invocare un diritto europeo al fine di eludere o aggirare il diritto nazionale o cerca di ottenere un vantaggio finanziario o di altro tipo attraverso un uso abusivo del diritto dell'UE.

Halifax è stato il primo caso rilevante portato innanzi al tribunale IVA. È stato poi deferito alla Corte di giustizia sulle questioni principali.

Il caso riguardava uno schema concepito per consentire ad Halifax plc un sostanziale recupero dell'imposta a monte che altrimenti non avrebbe potuto avere. Il tribunale ha ritenuto che lo schema fosse elusivo.

I fatti erano:

- Halifax, una banca, aveva un'aliquota di recupero dell'imposta a monte pari al 5%. Voleva costruire dei call center per la sua attività. Se lo avesse fatto direttamente, non avrebbe potuto recuperare gran parte dell'imposta a monte, sui costi di costruzione.
- La soluzione ha coinvolto altre tre società con partita IVA facenti parte del gruppo Halifax.
- La prima società (SubCo 1) ha accettato di interessarsi alla ricerca ed acquisto del terreno su cui sarebbero stati

costruiti i call center.

- SubCo 1 ha poi incaricato una seconda società (SubCo 2) di eseguire i lavori di costruzione. Il contratto per quei lavori ed il pagamento alla SubCo 2 dovevano essere effettuati in un periodo contabile IVA che cadeva poco prima della fine dell'anno in cui Subco 1 aveva l'esenzione parziale dell'IVA.
- La SubCo 1 avrebbe effettuato una prestazione imponibile di valore relativamente basso durante tale periodo contabile e nessuna fornitura esente. Di conseguenza, al termine del suo esercizio contabile, avrebbe potuto recuperare l'imposta a monte relativa ai lavori di costruzione che sarebbero stati imputati nell'esercizio successivo, quando cioè non sarebbe più stata esente parzialmente ai fini VAT.
- • Su tale base la SubCo 1 poteva recuperare il credito IVA relativo alle spese di costruzione in misura maggiore rispetto a quello che avrebbe potuto fare Halifax.
- SubCo 2 ha adempiuto ai propri obblighi di eseguire i lavori di costruzione assumendo costruttori di terze parti. Ha contabilizzato l'IVA a debito sulle fatture emesse alla SubCo 1 e poi, a tempo debito, ha recuperato l'IVA sulle fatture addebitate dai costruttori.
- L'anno successivo SubCo 1, ha trasferito la proprietà di tali call centre ad una terza società (SubCo 3).
- SubCo 3 ha quindi locato i call centre ad Halifax plc.

Halifax: decisione del tribunale

La decisione originaria del tribunale era che nessuna delle operazioni dovesse essere qualificata come "attività economica" ai sensi dell'articolo 4 della sesta direttiva (ora contenuta negli articoli 9-13 della direttiva CE 2006/112/CE), o attività "nel corso o nel proseguimento di un'impresa" come richiesto

dalla sezione 4 della VATA 1994.

Halifax ha presentato ricorso all'Alta Corte, che lo ha accolto annullando la decisione originaria.

Tuttavia, allo stesso tempo, l'Alta Corte ha rinviato nuovamente la causa al tribunale per ulteriori accertamenti di fatto.

Il tribunale lo ha fatto ed ha rimandato il caso alla Corte di giustizia Europea.

Il tribunale chiedeva alla Corte di valutare se le operazioni effettuate unicamente con l'intento di ottenere un vantaggio fiscale, non aventi un autonomo oggetto commerciale, potessero qualificarsi come cessioni effettuate da o a favore di partecipanti nell'esercizio di attività economiche.

HMRC aveva rifiutato di autorizzare la detrazione dell'imposta a monte poiché', a loro avviso, era da considerarsi non recuperabile, sulla base del fatto che:

- Gli accordi non si qualificavano come cessioni effettuate nell'esercizio di attività economiche ai fini dell'IVA a causa della mancanza di oggetto commerciale.
- La dottrina dell'abuso di diritto, sviluppatasi attraverso la giurisprudenza, ha operato sempre non accogliendo le domande di sgravio dell'imposta a monte su tali disposizioni.

La Corte di giustizia, nel caso Halifax, ha ritenuto che l'applicazione della legislazione comunitaria non potesse essere estesa alle pratiche abusive.

Il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte non poteva quindi essere invocato abusivamente o fraudolentemente. Le operazioni effettuate dalla Halifax e dalle società controllate sono state qualificate come "operazioni eseguite non nell'ambito di normali operazioni commerciali, ma unicamente allo scopo di ottenere illecitamente i vantaggi previsti dal diritto comunitario".

Nel contesto dell'IVA, la Corte di giustizia ritiene una pratica

abusiva quando si applicano entrambe le seguenti condizioni:

- Le operazioni comportano per il contribuente un vantaggio fiscale contrario alla finalità della sesta direttiva (divenuta direttiva 2006/112/CE) (direttiva IVA principale) ed alla normativa nazionale di recepimento.
- Sulla base di elementi oggettivi, risulta che lo "scopo essenziale" delle operazioni è quello di ottenere un vantaggio fiscale.

Nella sentenza Halifax, la Corte di giustizia ha osservato che l'accertamento di pratiche abusive non dovrebbe comportare una sanzione, per la quale sarebbe necessaria una base chiara ed inequivocabile. Piuttosto, l'operazione ritenuta abusiva dovrebbe essere ridefinita in modo da ristabilire la situazione che sarebbe prevalsa in assenza di abuso.

HMRC E PENALITÀ IVA

HMRC può imporre sanzioni IVA ai contribuenti per vari motivi, tra questi ad esempio, quando un contribuente, tenuto alla registrazione IVA, non la esegue e/o non presenta una dichiarazione IVA, non paga l'IVA in entro le scadenze previste, viola i requisiti normativi o presenta una dichiarazione IVA errata.

Inoltre, il regime legislativo per le sanzioni IVA ha attraversato e continua a passare attraverso un periodo di trasformazione.

Penalità per ritardi di pagamento e presentazione tardiva

In caso di prima inadempienza, HMRC notifica al soggetto inadempiente un avviso di "surcharge liability" specificando un periodo di tempo chiamato " surcharge period", durante il quale si applicherà una penale in caso di ulteriore inadempienza.

Il surcharge period termina un anno dopo la data a cui si riferisce il primo inadempimento.

Un ulteriore inadempimento, durante tale periodo, rende il contribuente passibile di una sanzione calcolata come la maggiore tra £ 30 ed una percentuale applicabile all'IVA a

debito e relativa al periodo di inadempienza.

Le sanzioni sono:

- 2% sul secondo default.
- 5% sul terzo default.
- 10% sul quarto default.
- 15% sul quinto e successivi inadempimenti.

Per le imprese con un fatturato imponibile di £ 150.000 o inferiore, in caso di prima inadempienza, HMRC invia una lettera che offre aiuto e supporto piuttosto che un avviso di penalità (avviso 700/50, paragrafo 4.2).

Se l'azienda è nuovamente inadempiente entro l'arco di tempo di 12 mesi, HMRC emette un avviso di penalita'.

Applicazione penalità supplementari

Inadempienze entro 12 mesi	Supplemento se il fatturato annuo è inferiore a £ 150.000	Supplemento in caso di fatturato annuo pari o superiore a £ 150.000
Due	Nessun supplemento	2% (nessun supplemento se questo è inferiore a £ 400)
Tre	2% (nessun supplemento se questo è inferiore a £ 400)	5% (nessun supplemento se questo è inferiore a £ 400)
Quattro	5% (nessun supplemento se questo è inferiore a £ 400)	Maggiore tra il 10% dell'IVA dovuta e £ 30
Cinque	Maggiore tra il 10% dell'IVA dovuta e £ 30	Maggiore tra il 15% dell'IVA dovuta e £ 30
Sei o più	Maggiore tra il 15% dell'IVA dovuta	Maggiore tra il 15% dell'IVA dovuta e £ 30

Rinuncia al supplemento

Se il contribuente dimostra all'HMRC o, in appello, al tribunale, che esiste una scusa ragionevole per il mancato pagamento nei termini dell'IVA o la tardiva/mancata presentazione della dichiarazione IVA , il contribuente sarà considerato non inadempiente e l'avviso di penalità sarà annullato (articolo 59, paragrafo 7, VATA 1994).

Un'insufficienza di fondi non sarà considerabile come ragionevole scusa (articolo 71, paragrafo 1, VATA 1994).

Sanzioni per la presentazione tardiva da gennaio 2023

La sezione 116 e l'allegato 24 della legge finanziaria 2021 (FA 2021) hanno introdotto il nuovo regime sanzionatorio per la presentazione tardiva delle dichiarazioni IVA .

Questo sistema basato su punti si applica ai periodi contabili IVA che iniziano il 1° gennaio 2023 e successivi.

I periodi contabili a cavallo del 1° gennaio 2023 saranno soggetti al regime precedente.

Sistema di penalità basato sui punti

Nel sistema basato sui punti, vengono raggruppati diversi tipi di dichiarazioni fiscali (in base alla tipologia d'imposta ed alla loro frequenza ad esempio se annuale, trimestrale o mensile). Per ogni gruppo di dichiarazioni, i contribuenti hanno una soglia di punti come segue:

- Annuale: due punti.
- Trimestrale: quattro punti.
- Mensile: cinque punti.

Se, ad esempio, un contribuente ha l'obbligo annuale di presentare una dichiarazione dei redditi ed obblighi di predis-

porre dichiarazione IVA trimestrali, il contribuente avrà due punti per la dichiarazione annuale e quattro punti per le dichiarazioni IVA.

Se un contribuente non presenta la dichiarazione dei redditi entro la data di scadenza, il contribuente è passibile di un punto di penalità per il gruppo pertinente alle dichiarazioni. Una volta che il contribuente raggiunge il numero massimo di punti di penalità per quel gruppo e presenta tardivamente la successiva dichiarazione diventa passibile di una sanzione di £ 200.

I punti di penalità hanno una scadenza

A condizione che il contribuente non abbia raggiunto il numero massimo di punti di penalità per il gruppo pertinente di dichiarazioni, tali punti scadono al compimento del tredicesimo mese successivo a quello in cui la penalità è stata assegnata.

Tutti i punti di penalità per un gruppo di dichiarazioni scadono quando il contribuente soddisfa due condizioni:

- Il contribuente, negli ultimi 24 mesi, ha sempre presentato tutte le dichiarazioni appartenenti a quel determinato gruppo (indipendentemente dal fatto che siano state effettuate o meno prima della data di scadenza).
- Il contribuente ha presentato tutte le dichiarazioni di quel gruppo entro i termini di scadenza per tutta la durata del cosiddetto “periodo rilevante”.

Il periodo rilevante è di:

- 24 mesi per le dichiarazioni annuali;
- 12 mesi per le dichiarazioni trimestrali; e
- 6 mesi per quelle mensili.

Assegnazione punti: notifica e termini

Se una persona è passibile di un punto di penalità, HMRC può decidere se assegnarlo o meno.

Se assegna un punto di penalità, deve informare il contribuente.

L'avviso deve indicare l'inadempimento ed il gruppo di dichiarazioni per le quali viene assegnato il punto.

HMRC non può assegnare un punto di penalità dopo l'ultimo tra:

- Un numero specificato di settimane (48 per le dichiarazioni annuali, 11 per quelle trimestrali o due per quelle mensili) successive alla data in cui si è verificato l'inadempimento che ha dato origine alla penalità.
- La fine del periodo di 12 mesi che inizia con la fine del termine previsto per fare ricorso o la data in cui il debito è stato accertato.

Tuttavia, i termini di cui sopra non si applicano nelle seguenti circostanze:

- A seguito della cancellazione, ad opera del tribunale, della penalità e della sanzione applicata da HMRC, il contribuente effettua nuovamente un'ulteriore inadempimento avendo già raggiunto il numero massimo di punti di penalità previsto per tale gruppo di dichiarazioni.
- HMRC assegna una nuova sanzione entro 12 mesi dalla data della decisione del tribunale di annullare penalità e sanzioni precedenti.

Valutazione e termini

HMRC ha la facoltà di decidere se assegnare o meno una penalità al contribuente che ha commesso un inadempimento.

Se HMRC decide di addebitare la sanzione, deve darne comunicazione al contribuente e l'avviso deve indicare l'inadempimento (o gli inadempimenti) che ha/hanno dato origine alla sanzione.

Il termine per la valutazione delle sanzioni è esteso quando, dopo aver assegnato a una persona un punto di penalità in relazione a un inadempimento, l'HMRC viene a conoscenza e assegna un ulteriore punto per una trasgressione precedente, che fa sì che la persona raggiunga la soglia massima dei punti.

Pagamento e ricorsi

La penale deve essere pagata entro 30 giorni.

I contribuenti possono impugnare la decisione di HMRC di assegnare sia il punto di penalità che la sanzione purché' esista una ragionevole giustificazione.

Penalità pecuniaria

Il nuovo regime prevede che:

- Nessuna penalità venga addebitata se l'importo dovuto viene pagato per intero entro 15 giorni dalla data di scadenza o se il contribuente ha richiesto ad HMRC una dilazione nei termini di pagamento.
- La prima sanzione sarà pari al 2% dell'IVA dovuta, se il contribuente la versa tra i 16 ed i 30 giorni dopo la data di scadenza, o il 4% dell'IVA dovuta, se il contribuente non esegue il pagamento entro il giorno 30 dalla data di scadenza.

Tuttavia, nel primo anno di attività, HMRC concederà ai contribuenti 30 giorni supplementari per adempiere prima di applicare la penalità e la sanzione.

Se il contribuente, che ha ottenuto da HMRC una proroga

nell'adempimento, non lo rispetta, si vedrà addebitare le sanzioni come se non fosse stato raggiunto alcun accordo.

Accertamento e notifica della sanzione

La sanzione non si applica o, se è stata addebitata, può venire rimossa se il contribuente possiede una ragionevole scusa/motivazione per non aver pagato nei termini.

Una ragionevole motivazione non include l'insufficienza di fondi (a meno che non fosse attribuibile a fatti al di fuori del controllo del contribuente) o la dipendenza da un'altra persona (a meno che il contribuente non sia in grado di dimostrare di aver preso ragionevole cura per evitare che l'inadempimento avvenisse).

HMRC deve valutare la sanzione entro la fine dell'ultima tra:

- L'ultimo giorno del periodo di due anni che inizia l'ultimo giorno in cui il contribuente può effettuare il pagamento senza incorrere in una penale.
- Se del caso, l'ultimo giorno del periodo di 12 mesi che inizia con la fine del termine di ricorso per l'accertamento dell'imposta o, in mancanza di accertamento, il giorno in cui l'imposta è accertata.

HMRC deve notificare al contribuente la sanzione e l'avviso deve specificare l'imposta non pagata, l'importo della multa ed il modo in cui è stato calcolato tale importo.

Il contribuente ha 30 giorni di tempo, dall'emissione della notifica, per pagare la sanzione.

Il contribuente può presentare ricorso contro una decisione dell'HMRC che lo rende responsabile di una penalita' o dell'importo della sanzione (o di entrambi).

Penalità per frode

Dal 16 novembre 2017 si applica una sanzione fissa del 30% dell'IVA evasa in caso di frode IVA.

Tale sanzione si applica sia agli operatori commerciali che ai funzionari della società che sapevano, o avrebbero dovuto sapere, che le loro transazioni erano collegate ad una frode IVA. (Sezione 69C, IVA 1994.).

Ascheri Group

10th Floor,
26-28 Hammersmith Grove,
Hammersmith,
London W6 7HA,
Regno Unito

Tel. +44 203 953 1150
Fax. +44 207 681 2206
Mobile +44 741 282 3932
Skype: ascheri-partners

info@ascheri.co.uk
info@ascherinelson.uk
info@ascheri.academy

https://www.ascheri.co.uk
https://www.ascheri.academy
https://www.ascherinelson.uk

Ascheri & Partners
Studio Commercialisti

Ascheri Nelson
Studio Legale

Ascheri Academy
Formazione Professionale