

**IL MINI SPORTELLLO
UNICO (MOSS) PER LE
PRESTAZIONI DI
SERVIZI DIGITALI**

Documento del 15 gennaio 2016

F

N

C

ABSTRACT

Il 18 aprile 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs 31 marzo 2015, n. 42 che ha dato attuazione alla disciplina recata dalla Direttiva 2008/08/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, prestazioni di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione effettuati nei confronti di consumatori finali. Per effetto delle richiamate novità normative, dal 1° gennaio 2015, i cennati servizi di commercio elettronico, telecomunicazione e teleradiodiffusione (i c.d. TTE) resi a privati consumatori finali sono rilevanti IVA nel Paese di stabilimento del soggetto committente.

A partire dalla cennata data, pertanto, il soggetto prestatore si trova nella necessità di applicare l'IVA su detti servizi in funzione delle regole vigenti nel Paese di stabilimento del committente. Per evitare in capo ai prestatori le complicazioni derivanti dall'esigenza di aprire posizioni IVA in tutti gli Stati membri nei quali risiede la propria clientela privata è stata introdotta, prima a livello comunitario e poi nazionale, la facoltà di aderire ad un "regime speciale", denominato MOSS (Mini One Stop Shop), grazie al quale gli obblighi IVA possono essere assolti nel Paese del prestatore, utilizzando un apposito portale della propria Amministrazione finanziaria. Spetta poi allo Stato di stabilimento dell'operatore comunitario il compito di distribuire ai vari Stati membri di consumo l'ammontare dell'IVA loro spettante.

Con la presente circolare, si è inteso offrire una breve panoramica della disciplina comunitaria e nazionale di riferimento, soffermandosi sulle principali criticità già evidenziate dagli interpreti e sulle possibili soluzioni operative.

ABSTRACT

THE MINI ONE STOP SHOP (MOSS) FOR THE SUPPLY OF DIGITAL SERVICES*

On 18 April 2015, the legislative decree D.Lgs. 31 March 2015, n. 42 was published on the Italian Official Journal. This law implements the 2008/8/EC Directive on the VAT place of supply for services provided through electronic means and telecommunication, radio and television broadcasting services. Further to the new legislation, as of 1 January 2015, these digital services provided to private consumers are taxable in the customer's country of establishment.

Therefore, as of the mentioned date, suppliers of digital services are required to charge and account for VAT on these services according to the rules in force in their customers' country of establishment. To save suppliers having to register for VAT in every Member State where they supply to consumers, a special regime has been provided for - at EU level, and then at national level - i.e. the MOSS (Mini One Stop Shop). Thanks to the MOSS, the supplier may meet its VAT obligations in his own country, by using a special portal of the national Tax authority. The returns, along with the VAT paid, are then transmitted by the Member State to the corresponding Member State(s) of consumption.

This circular letter offers an overview of the relevant EU and national regulations, analyzes the main criticalities highlighted by legal scholars and describes the potential solutions to these issues.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

IL MINI SPORTELLO UNICO (MOSS) PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI DIGITALI

di **Viviana Capozzi**

Sommario: 1. La territorialità IVA dei servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione e dell'e-commerce (TTE): disciplina comunitaria e nazionale. – 1.1 I criteri generali di collegamento con il territorio delle prestazioni di servizi intra-comunitarie presenti nella Direttiva 2006/112/CE. - 1.2 Le modalità di individuazione dei servizi TTE. - 1.3 La territorialità dei servizi TTE nella disciplina comunitaria. - 1.4 La disciplina nazionale sulla territorialità IVA dei servizi TTE. - 2. Il MOSS e il suo ambito di applicazione. – 2.1 Il MOSS per i soggetti stabiliti in territori UE (art. 74-sexies del d.P.R. n. 633 del 1972). - 2.2 Il MOSS per i soggetti stabiliti in territori non UE (art. 64-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972). - 3. Il processo di registrazione e di cancellazione – 4. Le cause di esclusione dal MOSS – 5. Le modalità attuative del MOSS: dichiarazioni, versamenti e rimborsi – 6. Segue: verifiche e sanzioni. - 6.1 Controlli effettuati dallo Stato membro di identificazione (SMI). – 6.2 Controlli effettuati dallo Stato membro di consumo. – 6.3 Sanzioni.

1. La territorialità IVA dei servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione e dell'e-commerce (TTE): disciplina comunitaria e nazionale

La Commissione europea da tempo ha avviato una serie di iniziative volte ad armonizzare, modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto. In questo quadro, si sono inserite le Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE (che hanno modificato le disposizioni relative alla territorialità IVA e i rimborsi IVA a soggetti stabiliti in Stati membri diversi da quello di rimborso, contenute nella Direttiva 2006/112/CE), le cui disposizioni sono state recepite dal legislatore nazionale con il D.Lgs. 19 febbraio 2010, n. 18, entrato in vigore il 20 febbraio 2010.

Le modifiche più rilevanti al previgente regime di territorialità IVA sono divenute efficaci a partire dal 1° gennaio 2010¹, mentre alcune misure residuali, fra cui quelle oggetto della presente analisi (i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione e dell'e-commerce resi nel B2C), sono entrate in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2015.

¹ Per un'attenta analisi delle novità introdotte in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi si veda: Documento IRDCEC n. 7 del giugno 2010.

1.1 I criteri generali di collegamento con il territorio delle prestazioni di servizi intra-comunitarie presenti nella Direttiva 2006/112/CE

In linea generale, in base ai nuovi artt. 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE (come modificati dalla Direttiva 2008/8/CE), il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo IVA (servizi B2B) è il luogo in cui questi (il committente) ha fissato la sede della propria attività economica (il c.d. criterio del “Paese di consumo”); mentre il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese nei confronti di persone che non sono soggetti passivi IVA (servizi B2C), è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (il “Paese del prestatore”). Tali criteri generali sono soggetti ad alcune deroghe operanti con riferimento a specifiche tipologie di servizi, fra cui quelle relative ai servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione (TTE) effettuati nei confronti di consumatori finali (B2C).

Prima di entrare nel merito degli specifici criteri di territorialità IVA operanti con riferimento ai servizi TTE, resi in regime B2C, si ritiene opportuno soffermarsi sulle indicazioni rinvenibili nell’ambito della disciplina europea per la corretta individuazione dei cennati servizi.

1.2 Le modalità di individuazione dei servizi TTE

Per una puntuale individuazione dei servizi TTE, è possibile fare riferimento agli artt. 6-bis (servizi di telecomunicazione), 6-ter (servizi di teleradiodiffusione) e 7 (servizi prestati tramite mezzi elettronici) del Regolamento 2011/282/UE, come modificato dal Regolamento 2013/1042/UE; tutte disposizioni immediatamente applicabili anche all’interno del nostro ordinamento, non necessitando di alcuna forma di recepimento interno. Inoltre, un ulteriore supporto nell’individuazione di detti servizi è rinvenibile nell’Allegato I al Regolamento 2011/282/UE che, per ciascuno dei 5 punti dell’Allegato II alla Direttiva 2006/112/CE, indica i servizi che sono da considerare ivi inclusi.

In base alle richiamate disposizioni, i servizi TTE vanno individuati come segue.

Servizi resi tramite mezzi elettronici

Sono “servizi resi tramite mezzi elettronici” quelli forniti attraverso Internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell’informazione. Si considerano tali i servizi riconducibili alla seguente elencazione, meramente esemplificativa:

- la fornitura di prodotti digitali, compresi *software* loro modifiche o aggiornamenti;
- i servizi che veicolano o supportano la presenza di un’azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*;
- i servizi automaticamente generati da un *computer* attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;

- la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *on line*, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un *computer*;
- le offerte forfettarie di servizi Internet (*Internet service packages*, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (il *forfait* oltre l'accesso a Internet, comprende elementi quali: pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni metereologiche o turistiche, spazi di gioco, *hosting* di siti, accessi a dibattiti online, ecc);
- *hosting* di siti *web* e di pagine *web*;
- manutenzione automatica di programmi (in remoto e *on line*);
- amministrazione in remoto di sistemi;
- conservazione (*warehousing*) dei dati *on line*, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;
- fornitura *on line* di spazio sul disco in funzione delle richieste;
- accesso o scaricamento di *software*, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, *software* antivirus e loro aggiornamenti;
- *bannerblocker*, ossia *software* per bloccare la comparsa di banner pubblicitari;
- *river* di scaricamento, come il *software* di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti;
- installazione automatica *on line* di filtri per i siti *web*;
- installazione automatica *on line* di *firewalls*;
- accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica;
- accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi;
- contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche;
- abbonamento a giornali o riviste *on line*;
- siti personali (*weblog*) e statistiche relative ai siti *web*;
- notizie, informazioni sul traffico e previsioni metereologiche *on line*;
- informazioni *on line* generate automaticamente da *software* sulla base di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo;
- fornitura di spazio pubblicitario, compresi *banner* pubblicitari su una pagina o un sito *web*;

- utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet;
- accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari;
- accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni;
- accesso o scaricamento di film;
- scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari;
- accesso a giochi *on line* automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri;
- tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;
- libri di esercizi completati dagli studenti *on line* e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

Viceversa, non sono servizi resi tramite mezzi elettronici quelli ricompresi nel seguente elenco, anch'esso meramente esemplificativo:

- i servizi di radiodiffusione e di televisione;
- i servizi di telecomunicazione;
- i beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avviene elettronicamente;
- i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi;
- il materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;
- i CD e le audiocassette;
- le video cassette e i DVD;
- i giochi su CD-ROM;
- i servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
- i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto;
- i servizi di riparazione materiale *off line* delle apparecchiature informatiche;
- i servizi di conservazione dei dati *off line*;
- i servizi pubblicitari forniti, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;

- i servizi di *helpdesk* telefonico;
- i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;
- i servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;
- le prenotazioni in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini;
- prenotazione *on line* di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.

Servizi di telecomunicazione

Sono servizi di telecomunicazione quelli aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici. Sono considerati tali anche la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti di informazione globali.

Fra gli altri, si considerano servizi di telecomunicazione i seguenti (elencazione non esaustiva):

- i servizi di telefonia fissa e mobile per la trasmissione e commutazione di voce, dati e video, compresi i servizi telefonici con una componente video (servizi di videofonia);
- i servizi telefonici forniti attraverso Internet, compresi i servizi vocali su protocollo Internet (*Voice over Internet Protocol – VOIP*);
- i servizi di posta vocale, chiamata in attesa, trasferimento automatico della chiamata, identificazione delle chiamate, chiamata a tre, e altri servizi di gestione chiamata;
- servizi di radioavviso;
- servizi di audiotext;
- fax, telegrafo, telex;
- l'accesso a Internet e al *World Wide Web*;
- le connessioni di rete private per collegamenti di telecomunicazioni ad uso esclusivo del consumatore.

Servizi di teleradiodiffusione

Sono servizi di teleradiodiffusione i servizi consistenti nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi trasmessi attraverso reti di

comunicazione da un fornitore di servizi di media sotto la sua responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanei, sulla base di un palinsesto.

Sono servizi di tele radiodiffusione, fra gli altri, i programmi radiofonici o televisivi trasmessi su una rete radiofonica o televisiva, nonché quando distribuiti attraverso Internet o analogo rete elettronica (*IP streaming*) se diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.

Viceversa, non sono servizi di tele radiodiffusione (elencazione non esaustiva):

- i servizi di telecomunicazione;
- i servizi prestati tramite mezzi elettronici;
- la fornitura di informazioni su determinati programmi su richiesta;
- il trasferimento di diritti di diffusione o trasmissione;
- l'affitto e il noleggio di attrezzature o impianti tecnici destinati alla ricezione di un servizio di teleradiodiffusione;
- i programmi radiofonici o televisivi distribuiti via Internet o analogo rete elettronica (*IP streaming*) a meno che tali programmi siano diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete radiofonica o televisiva.

1.3 La territorialità dei servizi TTE nella disciplina comunitaria

Come anticipato, i servizi di TTE usufruiscono, in parte, di una disciplina derogatoria dei suaccennati criteri generali, ai fini dell'individuazione della loro rilevanza territoriale IVA. In proposito, la disciplina comunitaria attualmente vigente prevede che dette prestazioni siano sempre rilevanti nel Paese di stabilimento del committente, a prescindere da qualsivoglia verifica in merito alla natura (o meno) di soggetto passivo del committente. Qualora, infatti, si tratti di prestazioni rese verso soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri (le c.d. operazioni B2B o *business to business*), le medesime seguiranno il principio generale di cui all'art. 44 della Direttiva 2006/112/CE che ne determina l'imponibilità nel Paese del committente. Mentre, qualora si tratti di prestazioni effettuate verso consumatori finali (le c.d. operazioni B2C o *business to consumer*), le medesime seguiranno il regime derogatorio, di cui all'art. 58 della medesima Direttiva 2006/112/CE, che ugualmente ne determina l'imponibilità nel Paese del committente.

Le linee guida da seguire per l'individuazione dello *status* di soggetto passivo (o meno) del committente sono recate dall'art. 18 del Regolamento 2011/282/UE, come modificato dall'art. 1, paragrafo 1, n. 2), lett. b), del Regolamento 2013/1042/UE, a decorrere dal 1° gennaio 2015. In proposito, si ricorda che, le citate disposizioni regolamentari europee, in quanto direttamente applicabili, risultano vincolanti senza necessitare di un recepimento nella normativa nazionale.

In base alla richiamata disposizione, il prestatore, se non dispone di informazioni contrarie, può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità ha lo *status* di soggetto passivo, nelle seguenti ipotesi:

1. se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, qualora ottenga conferma della validità di tale numero d'identificazione nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti;
2. se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini IVA e effettui una verifica “di ampiezza ragionevole” dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, “applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”.

Tale regola generale, viene derogata in presenza di servizi TTE; in questo caso, la disposizione comunitaria in rassegna prevede che il prestatore, “che disponga o no di informazioni contrarie”, può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità sia una persona che non è soggetto passivo IVA se tale destinatario non gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA. Viceversa, qualora il destinatario sia stabilito in territori extra-UE, il prestatore, se non dispone di informazioni contrarie, può considerare che il destinatario ha lo *status* di soggetto passivo IVA al verificarsi dei seguenti presupposti:

1. se ottiene dal destinatario un certificato rilasciato dalle Autorità fiscali competenti per il destinatario, attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986;
2. se il destinatario non è in possesso di tale certificato, qualora disponga del numero di identificazione IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese “o di qualsiasi altra prova” attestante che il destinatario è un soggetto passivo e “effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”.

Si è detto che, a seguito delle modifiche apportate a far data dal 1° gennaio 2015, i servizi TTE sono rilevanti IVA nel Paese del committente sia qualora siano resi in regime di B2B che qualora siano resi in regime di B2C. Tuttavia, la corretta individuazione dello *status* del committente assume estrema rilevanza in quanto la medesima determina differenze sostanziali sotto il profilo operativo.

Infatti, qualora si tratti di una prestazione B2B, il prestatore deve emettere una fattura senza applicazione dell'imposta, l'IVA dovuta sarà infatti assolta direttamente dal soggetto passivo

committente, mediante utilizzo del regime di inversione contabile (o *reverse charge*). Viceversa, qualora si tratti di una prestazione B2C sarà il prestatore a dover applicare l'imposta, in base al regime vigente nel Paese del committente, procedendo ad identificarsi ai fini IVA in detto Stato.

Proprio, al fine di evitare che i soggetti che effettuano operazioni B2C nell'ambito dei servizi TTE siano costretti ad identificarsi in tutti i Paesi nei quali effettuano dette prestazioni a far data dal 1° gennaio 2015 è stata introdotta per detti soggetti la possibilità di adempiere a tutti gli obblighi IVA in un unico Stato membro, aderendo al regime facoltativo del MOSS, oggetto di approfondimento nel prossimo paragrafo.

Si è visto che, nell'ambito dei servizi TTE, ai fini della corretta imputazione territoriale delle prestazioni, risulta essenziale individuare il Paese di stabilimento del committente. A tal fine, è necessario osservare i criteri dettati dal Regolamento 2011/282/UE.

Una prima distinzione va operata con riferimento all'ipotesi in cui il committente sia o meno un soggetto passivo IVA. Ai sensi del combinato disposto degli artt. 20 e 21 del Regolamento 2011/282/UE, infatti, quando una prestazione di servizi è effettuata a favore di un soggetto passivo o di un ente assimilato a un soggetto passivo (B2B), si considera Paese di stabilimento di detto soggetto, il Paese nel quale è stabilita la sede della sua attività economica, o in assenza, il Paese nel quale detto soggetto ha la sua residenza abituale o il suo indirizzo permanente. Tuttavia, qualora la prestazione di servizi sia fornita a una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze.

Se il committente di una prestazione di servizi TTE è un consumatore finale (B2C) il paragrafo 2 dell'art. 23 del medesimo Regolamento 2011/282/UE dispone che il prestatore deve individuare il luogo di stabilimento del committente o, in mancanza, il suo indirizzo abituale o la sua residenza, in base alle “informazioni fattuali ottenute dal destinatario, di cui verifica l'esattezza applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento”.

Inoltre, se il committente consumatore finale è stabilito in più Paesi o ha l'indirizzo permanente in un Paese diverso da quello di residenza si dà la priorità (art. 24 del Regolamento 2011/282/UE):

- nel caso di una persona giuridica che non è soggetto passivo, al luogo in cui sono svolte le sue funzioni di amministrazione, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo di altra sede di attività caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze;
- nel caso di una persona fisica, al luogo in cui tale persona ha la sua residenza abituale, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene al suo indirizzo permanente.

In aggiunta a detti criteri, il medesimo Regolamento, con specifico riferimento ai servizi TTE, individua i seguenti criteri presuntivi nei successivi artt. 24-bis e 24-ter:

- se i servizi vengono prestati in un luogo quale una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione Wi-Fi, un Internet caffè, un ristorante o una *hall* d'albergo e la fruizione del servizio fornito richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo;
- se il luogo di cui al precedente n. 1 è a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno dell'Unione europea, il Paese in cui il servizio è prestato è quello del luogo di partenza del trasporto di passeggeri;
- se i servizi vengono prestati attraverso la sua linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in cui è installata detta linea terrestre;
- se i servizi vengono prestati attraverso reti mobili, si presume che il luogo in cui il destinatario è stabilito sia il Paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la ricezione di tali servizi;
- se per la prestazione di servizi è necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata;
- in circostanze diverse da quelle di cui ai precedenti numeri da 3 a 5, si presume che il destinatario sia stabilito, nel luogo identificato come tale dal prestatore sulla base di due dei seguenti elementi di prova: l'indirizzo di fatturazione del destinatario; l'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione; le coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto corrente utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca; il prefisso del paese (*Mobile Country Code* - MCC) dell'identità utente mobile internazionale (*International Mobile Subscriber Identity* - IMSI) integrato nella carta SIM utilizzata dal destinatario; altre informazioni commerciali pertinenti.

In merito ai descritti criteri presuntivi, l'art. 24-*quinquies* del medesimo Regolamento precisa che i medesimi possono essere confutati dal prestatore sulla base di tre degli elementi di prova non contraddittori, da cui risulti che il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove. Mentre l'Erario può confutare dette presunzioni se vi sono indizi di usi impropri da parte del prestatore.

1.4 La disciplina nazionale sulla territorialità IVA dei servizi TTE

Le modifiche apportate alla disciplina comunitaria inerente la territorialità dei servizi TTE sono state recepite nel nostro ordinamento con il D.Lgs n. 42 del 2015 (con effetto fatto retroagire al 1° gennaio 2015) il quale ha modificato gli artt. 7-*sexies* e 7-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972. Tali disposizioni normative, che fissano i criteri generali di collegamento con il territorio dello Stato delle prestazioni in oggetto, vanno comunque integrate con la normativa regolamentare europea sin qui richiamata, la quale, come si è detto, risulta immediatamente applicabile senza necessità di alcun recepimento interno.

A seguito delle modifiche apportate agli artt. 7-*sexies* e 7-*septies* del d.P.R. n. 633 del 1972, si considerano effettuate in Italia le seguenti prestazioni, quando rese a committenti non soggetti passivi (B2C) domiciliati in Italia o ivi residenti senza domicilio all'estero:

1. servizi resi tramite mezzi elettronici;
2. servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione, sempre che siano utilizzati nel territorio dell'Unione europea.

Con riferimento alla prima categoria di prestazione di servizi (di cui al precedente punto 1), va osservato che la disposizione intende riferirsi unicamente al commercio elettronico diretto. Come noto, infatti, la nozione di commercio elettronico ricomprende le due diverse categorie di commercio elettronico diretto e indiretto. Nel commercio elettronico diretto tutte le fasi della prestazione si svolgono unicamente in modalità telematica; si parla, infatti, di cessione virtuale di beni e/o servizi messi a disposizione in forma digitale tramite una rete elettronica utilizzata dall'acquirente al fine di concludere la transazione, scaricare il file digitale ed eseguire il pagamento. Queste operazioni ai fini IVA sono qualificate come prestazioni di servizi. Viceversa, nel commercio elettronico indiretto l'acquisto avviene *on line* ma la consegna del bene si realizza "fisicamente", attraverso il servizio postale o altro vettore. Questa categoria di commercio elettronico viene qualificata ai fini IVA come una cessione di beni, assimilabile ad una vendita a distanza.

Come si è detto, le modifiche normative apportate prima in sede comunitaria e poi recepite dall'ordinamento interno, riguardano esclusivamente le fattispecie di commercio elettronico diretto. Infatti, si legge all'art. 7 del Regolamento 2011/282/UE che i "*servizi prestati tramite mezzi elettronici di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione*". In proposito, inoltre, l'art. 58 della Direttiva 2006/112/CE specifica ulteriormente che il solo fatto che il prestatore di un servizio ed il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio reso sia un servizio elettronico.

In relazione alla seconda categoria di prestazioni di servizi (di cui al precedente punto 2), si evidenzia che il legislatore nazionale, avvalendosi della facoltà in tal senso accordata dall'art. 59-

bis della Direttiva 2006/112/CE, ha ulteriormente vincolato la territorialità nazionale delle prestazioni di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione al fatto che le medesime siano utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea. Tale criterio "ausiliario" che da rilevanza anche al luogo di utilizzo oltre che al Paese del committente, costituisce l'unico elemento di distinzione rispetto ai criteri di collegamento con il territorio dettati per le medesime prestazioni di servizi, ove scambiate nell'ambito di un rapporto B2B.

Tornando ad esaminare le disposizioni recate dal D.Lgs. n. 42 del 2015, si evidenzia che il medesimo ha introdotto importanti modifiche anche con riferimento agli obblighi di fatturazione inerenti le prestazioni di servizi TTE rese a consumatori finali (B2C)², rilevanti IVA nel territorio dello Stato.

In particolare, a decorrere dal 1° gennaio 2015, per dette prestazioni di servizi non è più obbligatoria l'emissione della fattura, salvo che la medesima non sia richiesta dal committente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione (art. 22 del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1 del D.Lgs. n. 42 del 2015). Inoltre, il D.M. 27 ottobre 2015, in attuazione di quanto previsto dal successivo art. 7 del D.Lgs. n. 42 del 2015, ha altresì disposto, per le medesime prestazioni, l'esonero dalla certificazione dei corrispettivi. Di conseguenza, dal 1° gennaio 2015, per le prestazioni di servizi TTE scambiate nell'ambito di un rapporto B2C, oltre alla fattura, non sono più richiesti neppure l'emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale. Fermo restando l'obbligo di emissione della fattura, su richiesta del committente.

Ovviamente, per quanto concerne le prestazioni di servizi TTE rese nei confronti di consumatori finali stabiliti in altri Stati membri (ed ivi territorialmente rilevanti in base alla nuova disciplina), la certificazione dei corrispettivi dovrà essere eseguita in base alle prescrizioni vigenti nei singoli Stati nei quali le prestazioni si considerano effettuate.

2. Il MOSS e il suo ambito di applicazione

Come anticipato in premessa, a seguito delle intervenute modifiche al regime della territorialità IVA dei servizi TTE, resi nell'ambito dei rapporti B2C, il prestatore si trova nella necessità di applicare l'IVA su detti servizi nel Paese del committente, in funzione delle regole ivi vigenti. Da tale dato discende l'obbligo per i prestatori di identificarsi ai fini IVA in tutti i Paesi nei quali si trova ad operare, al fine di ottemperare agli adempimenti connessi alla liquidazione del tributo.

Per evitare le complicazioni connesse all'esigenza di aprire posizioni IVA in tutti gli Stati membri nei quali risiede la propria clientela privata è stata introdotta, prima a livello comunitario e poi nazionale, la facoltà per detti prestatori di aderire ad un "regime speciale", denominato MOSS

² In proposito è utile sottolineare che lo *status* (o meglio la veste di soggetto passivo o consumatore finale nella quale sta agendo) del committente andrà identificato utilizzando i criteri individuati agli artt. 4 e 5 del d.P.R. n. 633 del 1972 e non secondo (le più ampie) regole dettate dall'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, ai soli fini della localizzazione delle prestazioni di servizi.

(Mini One Stop Shop), grazie al quale gli obblighi IVA possono essere assolti nel Paese del prestatore, utilizzando un apposito portale della propria Amministrazione finanziaria. Sarà poi il Paese del prestatore a comunicare con il Paese del committente (non soggetto passivo) per inviargli l'IVA di sua competenza territoriale, versata tramite il MOSS dal prestatore.

L'iscrizione al MOSS (che poteva essere effettuata già dal 1° ottobre 2014, ma sempre con efficacia dal 1° gennaio 2015) è una mera facoltà riconosciuta al prestatore che, ove esercitata, consente al prestatore di usufruire di alcune semplificazioni degli adempimenti IVA. Tuttavia, una volta esercitata, l'iscrizione al MOSS è vincolante e omnicomprensiva; vale a dire che, se un soggetto opta per il regime MOSS deve applicarlo in relazione a tutti i servizi TTE effettuati nei confronti di consumatori finali stabiliti nell'ambito dell'Unione europea.

Il MOSS presenta aspetti peculiari a seconda che i soggetti che vi si iscrivono siano o meno stabiliti in territori appartenenti all'Unione europea. Di seguito, pertanto, si analizzeranno separatamente le due diverse ipotesi, disciplinate dagli artt. 74-*quinquies* e *sexies* del d.P.R. n. 633 del 1972. Come recentemente modificati dall'art. 2 del D.Lgs n. 42 del 2015.

2.1 Il MOSS per i soggetti stabiliti in territori UE (art. 74-sexies del d.P.R. n. 633 del 1972)

In via generale, va osservato che i criteri dettati per l'adesione al MOSS dei soggetti che hanno la sede della propria attività o una stabile organizzazione in territori UE sono più stringenti, rispetto a quelli operanti con riferimento a soggetti stabiliti in territori extra-UE. Infatti, detti soggetti sono tenuti a registrarsi al MOSS nello Stato in cui è stabilita la propria attività o la propria stabile organizzazione (stato membro di identificazione – SMI). Qualora un soggetto abbia più stabili organizzazioni, localizzate in diversi Stati membri, potrà scegliere come Stato membro di identificazione (SMI) uno degli Stati membri delle sue stabili organizzazioni.

Nel regime UE, i soggetti passivi vengono identificati ai fini del MOSS con lo stesso numero di identificazione IVA utilizzato per le dichiarazioni nazionali.

Inoltre, sono sempre escluse dal regime MOSS sia le prestazioni di servizi TTE rese nei confronti di consumatori finali residenti nel Paese di stabilimento del prestatore, sia le prestazioni di servizi TTE rese nei confronti di consumatori finali residenti nel Paese nel quale il prestatore ha una stabile organizzazione. Dette prestazioni rimangono assoggettate agli adempimenti ordinari previsti per le prestazioni interne.

La *ratio* sottesa a tali esclusioni diviene evidente se solo si tiene conto del fatto che il MOSS è uno strumento volto ad evitare che, come si è detto, il prestatore debba identificarsi ai fini IVA in tutti i territori nei quali effettua operazioni verso consumatori finali, proprio per questo motivo il regime MOSS non può essere utilizzato negli Stati membri in cui il soggetto risulta già identificato ai fini IVA o perché ivi stabilito, o perché ivi dispone di una stabile organizzazione.

2.2 Il MOSS per i soggetti stabiliti in territori non UE (art. 64-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972)

Possono aderire al regime MOSS, nella modalità riservata a soggetti stabiliti in territori extra-UE, le imprese (organizzate in forma societaria o di ditta individuale) che non hanno fissato la sede della propria attività economica, né dispongono di una stabile organizzazione in territori appartenenti alla UE. Tali soggetti possono scegliere lo Stato membro nel quale registrarsi al MOSS (Stato membro di identificazione - SMI) e in cui dichiarare e versare l'IVA dovuta ai diversi Stati membri di consumo. Lo Stato membro di identificazione (SMI) scelto assegna al soggetto passivo un numero di identificazione IVA, utilizzando il seguente formato composto di due lettere e nove cifre: EU (codice a tre cifre ISO) (numero a cinque cifre assegnato dallo SMI) (una cifra di controllo).

Nell'ambito del regime MOSS riservato ai soggetti passivi stabiliti in territori extra-UE, il prestatore usufruisce di detto regime anche con riferimento ai servizi TTE prestati a consumatori finali residenti nello Stato membro di sua identificazione.

3. Il processo di registrazione e di cancellazione

I prestatori che intendono avvalersi del regime opzionale del MOSS possono registrarsi in un solo Stato che, per i soggetti stabiliti in territori UE deve necessariamente coincidere con il Paese di stabilimento della propria attività economica.

Per iscriversi al regime MOSS è necessario fornire allo Stato membro di identificazione (SMI) alcune informazioni. In proposito, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 settembre 2014, n. 122854 ha chiarito che i soggetti che aderiscono al regime UE in Italia devono esercitare l'apposita opzione tramite il portale MOSS presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate³ e inviare i dati previsti nell'allegato B del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 23 aprile 2015, n. 5619. Viceversa, i soggetti che aderiscono al regime extra-UE in Italia devono presentare per via telematica all'Agenzia delle Entrate un'apposita richiesta, contenente i dati previsti nell'allegato A del medesimo Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 56191 del 2015.

Nello specifico, questi i dati da indicare per la registrazione:

- numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di identificazione (per il regime extra-UE);
- numero di partita Iva (solo per il regime UE) ;
- ragione sociale o la denominazione, se diversa dalla ragione sociale;
- indirizzo postale completo e codice postale (se esistente);

³ <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/cosadevifare/richiedere/regimi+opzionali/moss>

- Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo;
- indirizzo di posta elettronica del soggetto passivo;
- sito Internet del soggetto passivo se disponibile;
- nome del contatto;
- numero di telefono;
- numero IBAN o OBAN;
- numero BIC;
- numero di identificazione IVA o, se non disponibile, numero di registrazione fiscale eventualmente attribuito dallo Stato membro in cui il soggetto passivo ha una o più stabili organizzazioni in uno Stato diverso da quello di identificazione (solo per il regime UE);
- indirizzo postale completo e ragione sociale delle stabili organizzazioni in uno Stato membro diverso da quello di identificazione (solo per il regime UE);
- numero di identificazione IVA come soggetto passivo non stabilito eventualmente attribuito dagli Stati membri (solo per il regime UE);
- dichiarazione elettronica che indica che il soggetto passivo non è iscritto ai fini IVA nell'Unione europea (solo per il regime non UE);
- data di inizio dell'applicazione del regime;
- data della domanda di iscrizione al regime da parte del soggetto passivo;
- data della decisione di iscrizione adottata dallo Stato membro di identificazione;
- indicazione che precisa che il soggetto passivo è un gruppo IVA (solo per il regime UE).

Lo Stato membro di identificazione (SMI) verifica i dati trasmessi dal prestatore, li archivia in una banca dati e li trasmette agli altri Stati membri. Effettuata la verifica dei dati trasmessi, lo Stato membro di identificazione (SMI) conferma al richiedente la data della decisione di iscrizione per via elettronica. La richiesta di registrazione, tuttavia, può anche essere rifiutata e, in tal caso, il rifiuto può essere opposto ricorrendo ai procedimenti nazionali.

Gli effetti della registrazione al MOSS decorrono al primo giorno del trimestre successivo a quello in cui viene richiesta l'iscrizione. Così, per esempio, se l'iscrizione viene richiesta il 20 gennaio 2016, i suoi effetti decorrono dal 1° aprile 2016. Tuttavia, ai sensi dell'art. 57-*quinquies* del Regolamento 2011/282/UE, il regime MOSS può essere utilizzato da un prestatore anche prima che la sua registrazione sia divenuta efficace. In tal caso, il prestatore deve comunicare allo Stato membro di identificazione (SMI) di aver eseguito detta operazione entro il decimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione medesima. Il mancato rispetto dei suaccennati termini determina l'inapplicabilità del MOSS.

Con le stesse modalità previste per la registrazione al MOSS, devono essere comunicate anche le variazioni di dati, l'eventuale intenzione di non fornire più i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o i servizi elettronici, la perdita dei requisiti per l'applicazione del regime MOSS. In base a quanto disposto dall'art. 57-*nonies* del Regolamento 2011/282/UE, le modifiche alle informazioni fornite in occasione della registrazione al MOSS devono essere fornite entro il decimo giorno del mese successivo a quello in cui è intervenuta la modifica.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 57-*octies* del Regolamento 2011/282/UE, qualora un soggetto passivo che ha optato per l'applicazione del regime MOSS intenda cancellarsi da detto regime, deve informarne lo Stato membro di identificazione (SMI) in via elettronica, almeno 15 giorni prima della fine del trimestre che precede quello in cui intende non fruire più di detto regime. La cancellazione dal regime MOSS diviene efficace a partire dal primo giorno del trimestre successivo a quello di comunicazione della cancellazione.

L'eventuale cancellazione dal MOSS comporta per il soggetto passivo l'impossibilità di fruire di detto regime (anche in altri Stati membri di identificazione) per i due trimestri successivi alla data di cancellazione.

4. Le cause di esclusione dal MOSS

Lo Stato membro di identificazione (SMI) può decidere di escludere dal regime MOSS un soggetto passivo nei confronti del quale si siano verificate le seguenti condizioni:

1. per otto trimestri consecutivi non ha effettuato alcun servizio TTE verso consumatori finali (B2C) residenti nei territori dell'Unione europea;
2. non soddisfa più le condizioni per aderire al MOSS;
3. nei suoi confronti sono stati emessi solleciti dallo Stato membro di identificazione (SMI) relativamente ai tre trimestri immediatamente precedenti e non è stata presentata alcuna dichiarazione IVA per ciascun trimestre, entro dieci giorni dall'emissione del sollecito;
4. nei suoi confronti sono stati emessi solleciti dallo Stato membro di identificazione (SMI) relativamente ai tre trimestri immediatamente precedenti e l'IVA dichiarata non è stata versata per alcuno dei trimestri, entro 10 giorni dall'emissione del sollecito;
5. non ha messo a disposizione dello Stato membro di identificazione (SMI) o dello Stato membro di consumo la documentazione, per via elettronica, entro un mese da un successivo sollecito.

L'esclusione è effettiva il primo giorno del trimestre successivo a quello in cui l'esclusione viene inviata per via elettronica al soggetto passivo e il soggetto che viene escluso dal regime per le cause indicate nei punti nn. 3, 4 e 5 sopra elencati rimane escluso dal regime MOSS per gli otto trimestri successivi a quello in cui è stato escluso.

Avverso il provvedimento motivato di esclusione dal MOSS è possibile proporre ricorso in Commissione tributaria (art. 54-ter, comma 4).

5. Le modalità attuative del MOSS: dichiarazioni, versamenti e rimborsi

Sotto il profilo operativo, le prestazioni di servizi TTE effettuate nel regime MOSS sono dispensate dagli obblighi ordinari di fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione IVA. Tuttavia, per le operazioni effettuate in regime MOSS deve essere conservata una “idonea documentazione”, fino al decimo anno successivo a quello di effettuazione delle operazioni medesime⁴. Tale documentazione, su richiesta, deve essere messa a disposizione, per via elettronica, dello Stato membro di consumo.

Per i soggetti che scelgono di avvalersi del regime opzionale del MOSS, sono previsti specifici obblighi dichiarativi e di versamento. In particolare, chi opta per il MOSS deve presentare in via telematica una dichiarazione IVA trimestrale allo Stato membro di identificazione (SMI).

Nella dichiarazione vanno indicate unicamente le operazioni rientranti nel regime MOSS e va presentata anche se, nel trimestre di riferimento, non sono state effettuate operazioni di quel tipo⁵. Tuttavia, qualora in uno specifico trimestre non sono state effettuate operazioni IVA rilevanti in un determinato Stato membro di consumo, tale Stato non deve essere incluso nella dichiarazione.

La dichiarazione va compilata in Euro, ma gli Stati membri di identificazione (SMI) che non hanno adottato l'Euro possono richiedere a quanti si iscrivono al MOSS presso di loro, di compilare le relative dichiarazioni trimestrali nella valuta vigente nello SMI. In tal caso, tuttavia, questi Stati dovranno convertire l'importo in Euro⁶, al momento di trasmettere le informazioni relative alla dichiarazione agli altri Stati membri di consumo.

⁴ Ai sensi dell'art. 63-*quater* del Regolamento 2011/282/UE, le informazioni che devono essere riportate sull'idonea documentazione sono:

- Stato membro di consumo;
- tipo di servizio prestato;
- data prestazione servizio;
- base imponibile;
- valuta;
- aliquota Iva;
- importo Iva;
- data e importo dei pagamenti ricevuti (anche eventuali acconti);
- nome del destinatario (se noto);
- informazioni utilizzate per determinare il luogo in cui il destinatario è stabilito o ha l'indirizzo permanente o è abitualmente residente.

⁵ Le altre operazioni (non rientranti nel regime MOSS) devono continuare ad essere registrate e dichiarate secondo le modalità ordinarie previste dalla normativa interna.

⁶ La conversione valutaria va effettuata utilizzando il tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea (BCE) nell'ultimo giorno del periodo di dichiarazione o, in mancanza, quello del primo giorno successivo di pubblicazione (art. 74-*quinquies*, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972).

A seconda del regime MOSS al quale si è aderito (UE o non UE), la dichiarazione deve contenere diverse informazioni: quelle di cui all'allegato D del provvedimento direttoriale 23 aprile 2015, n. 56191 per i soggetti che hanno aderito al regime UE e quelle di cui all'allegato C del medesimo provvedimento, per i soggetti che hanno aderito al regime non UE.

Nella dichiarazione IVA MOSS, vanno indicate le prestazioni di servizi TTE rese nei confronti di consumatori finali (B2C), residenti nei diversi Stati membri. In particolare, per ogni Stato membro di consumo, vanno indicate le prestazioni totali a cui si applica, in base alla normativa vigente nel Paese di consumo⁷, l'aliquota normale e quella ridotta, mentre non vanno indicate le operazioni che nel Paese di consumo sono considerate esenti.

Nella medesima dichiarazione non vanno indicati i costi sostenuti nello Stato membro di consumo per effettuare dette prestazioni di servizi TTE. L'IVA relativa a tali costi, infatti, non può essere portata in detrazione dall'IVA dovuta sulle operazioni MOSS effettuate. Tuttavia, posto che rimane impregiudicato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, il medesimo potrà essere esercitato con le seguenti modalità:

- il prestatore italiano che abbia aderito al MOSS in Italia per i servizi TTE prestati a consumatori finali stabiliti in altri Stati membri e, nell'ambito del regime speciale, ha effettuato acquisti di beni e/o servizi rilevanti IVA in Italia, dovrà recuperare l'imposta (purché detraibile, ai sensi di quanto disposto dall'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972) mediante esercizio della detrazione dall'imposta applicata alle operazioni effettuate in Italia in regime ordinario (in quanto escluse dal regime MOSS);
- il prestatore italiano che abbia aderito al MOSS in Italia per i servizi TTE prestati a consumatori finali stabiliti in altri Stati membri e, nell'ambito del regime speciale, ha effettuato acquisti di beni e/o servizi rilevanti IVA in altri Stati membri di consumo, dovrà chiedere a rimborso l'imposta a credito, utilizzando la procedura di cui all'art. 38-*bis*1 del d.P.R. n. 633 del 1972;
- il prestatore extra-UE che abbia aderito al regime MOSS in Italia per i servizi prestati all'interno dell'Unione europea e che, nell'ambito del regime speciale, ha effettuato acquisti di beni e/o servizi rilevanti IVA in Italia (a prescindere dal fatto che i servizi TTE siano o meno stati resi a consumatori finali italiani) dovrà chiedere a rimborso l'imposta a credito, utilizzando la procedura di cui all'art. 38-*ter*, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 633 del 1972;

⁷ Al fine di agevolare la corretta individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla singola operazione, in base alla disciplina nazionale, il portale MOSS riporta l'elenco delle varie aliquote IVA adottate nei diversi Stati membri, così come rinvenibile nella sezione appositamente dedicata del sito della Commissione europea (http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatratesSearch.html#content). L'aggiornamento di tali dati, tuttavia, andrà di volta in volta verificato sui siti istituzionali dei singoli Stati membri, posto che la corretta individuazione dell'aliquota applicabile ai servizi TTE rimane una responsabilità a carico del prestatore.

- il prestatore europeo che ha aderito al regime MOSS nel proprio Stato membro (diverso dall'Italia) e, nell'ambito del regime speciale, ha acquistato beni e/o servizi rilevanti IVA in Italia (a prescindere dal fatto che i servizi TTE siano o meno stati resi a consumatori finali italiani) dovrà chiedere a rimborso l'imposta a credito, utilizzando la procedura di cui all'art. 38-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Lo Stato membro di identificazione (SMI) ricevuta la dichiarazione MOSS, gli attribuisce un numero di riferimento unico, composto come segue: (codice Paese dello Stato membro di identificazione) (SMI) (numero di identificazione del soggetto passivo) (periodo d'imposta). Detto numero di riferimento viene comunicato al soggetto passivo che dovrà indicarlo all'atto del versamento dell'IVA dovuta sui servizi rientranti nel MOSS. Lo Stato membro di identificazione (SMI), inoltre, suddivide la dichiarazione in base agli Stati membri di consumo e trasmette ai singoli Paesi di consumo le informazioni ivi contenute.

La dichiarazione IVA MOSS va trasmessa entro 20 giorni dalla fine del trimestre cui si riferisce (le date di invio saranno quindi le seguenti: 20 aprile, 20 luglio, 20 ottobre e 20 gennaio); inoltre, come chiarito dalla Commissione europea nella Guida al mini sportello unico per l'IVA, il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione rimane invariato anche nel caso in cui venga a cadere in un giorno festivo⁸.

Eventuali modifiche alla dichiarazione presentata possono essere effettuate unicamente mediante rettifica della dichiarazione stessa, non essendo possibile operare dette modifiche in dichiarazioni successive. Pertanto, in caso di variazione relative a prestazioni effettuate in un periodo per il quale sia già stata trasmessa la dichiarazione, si dovrà procedere con la rettifica della dichiarazione presentata. Le modifiche sono considerate valide se effettuate entro tre anni dalla data in cui la dichiarazione iniziale doveva essere trasmessa⁹.

Nello stesso termine fissato per la presentazione della dichiarazione, il soggetto passivo deve provvedere al versamento allo Stato membro di identificazione (SMI) dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione (art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972). La distribuzione degli importi dovuti ai diversi Stati membri di consumo avviene a cura dello Stato membro di identificazione (SMI).

Le modalità di versamento variano a seconda che si sia aderito al regime UE o al regime non UE. In particolare, i soggetti in regime UE effettuano il versamento mediante addebito su conto corrente postale o bancario aperto presso una banca italiana convenzionata con l'Agenzia delle Entrate. Il versamento viene fatto tramite il portale MOSS indicando la relativa dichiarazione, l'importo e il codice IBAN del conto sul quale verrà eseguito l'addebito (RID).

⁸ Commissione europea 23 ottobre 2013, "Guida al mini sportello unico per l'IVA", pag. 16, n. 2 (http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/MOSS/Normativa+Prassi+MOSS/Guida+al+mini+sportello+unico+per+IVA/one-stop-shop-guidelines_it.pdf).

⁹ Così l'art. 61 del Regolamento 2011/282/UE e la Guida al mini sportello unico della Commissione europea.

Viceversa, i soggetti in regime non UE effettuano il versamento mediante bonifico in euro su un conto aperto presso la Banca d'Italia (beneficiario: Agenzia delle Entrate IVA MOSS – codice BIC: BITAITRRENT - codice IBAN: IT31A0100003245348200005875). Questa seconda modalità di versamento può essere utilizzata anche dai soggetti che hanno aderito al regime UE, qualora non dispongano di un conto corrente postale o bancario aperto presso una banca italiana convenzionata con l'Agenzia delle Entrate.

Come anticipato, nell'effettuare il versamento, si deve indicare nella causale del pagamento il numero di riferimento unico assegnato alla dichiarazione dallo Stato membro di identificazione (SMI). In caso di omessa o errata indicazione di detto numero, lo SMI chiede chiarimenti al soggetto passivo e, nel caso in cui non sia possibile procedere alla corretta imputazione delle somme versate, procede alla restituzione delle somme al soggetto passivo.

Come chiarito dal comma 1 dell'art. 74-*octies* del d.P.R. n. 633 del 1972 (e dall'art. 1 del decreto 20 aprile 2015) per il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione MOSS non è possibile avvalersi di alcuna forma di compensazione con altri crediti eventualmente vantati dal soggetto passivo.

Se in sede di ripartizione tra i vari Stati membri di consumo delle somme versate dal soggetto passivo emerge un versamento in eccesso, lo Stato membro di identificazione (SMI) deve provvedere al rimborso entro 30 giorni dalla data di ripartizione delle somme, secondo le modalità indicate dall'art. 38-*bis*³ del d.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 3 del decreto 20 aprile 2015, applicando, sugli importi rimborsati, gli interessi di cui all'art. 38-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972¹⁰.

6. Segue: verifiche e sanzioni

L'attività di verifica in ordine alla tempestività e alla correttezza delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dai soggetti che hanno optato per il regime MOSS è riservata in parte allo Stato membro di identificazione (SMI) e in parte allo Stato membro di consumo.

6.1 Controlli effettuati dallo Stato membro di identificazione (SMI)

L'Amministrazione finanziaria dello Stato membro di identificazione (SMI) verifica l'avvenuta presentazione della dichiarazione e la tempestività dei versamenti effettuati nei dieci giorni successivi allo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione medesima (art.54-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972).

¹⁰ In sede di esecuzione dei rimborsi non si applicano le disposizioni previste dall'art. 28-*ter* del d.P.R. n. 602 del 1973 (pagamento mediante compensazione volontaria con crediti di imposta) né quelle previste dall'art. 23 del D.Lgs n. 472 del 1997 (sospensione dei rimborsi e compensazione).

L'eventuale ritardo nell'invio della dichiarazione IVA MOSS comporta l'inoltro, per via elettronica, di un sollecito da parte dello Stato membro di identificazione (SMI) entro il decimo giorno successivo allo scadere del termine fissato per la presentazione della dichiarazione, di cui vengono informati anche gli altri Stati membri di consumo. A fronte del silenzio sul primo sollecito, i Paesi di consumo potranno inviare direttamente propri solleciti al soggetto passivo che non abbia provveduto a presentare tempestiva dichiarazione (art. 60-*bis* del Regolamento 2011/282/UE).

Similmente a quanto avviene per i controlli relativi al tempestivo invio della dichiarazione IVA MOSS, anche l'eventuale ritardo nel versamento dell'imposta dovuta comporta l'inoltro, per via elettronica, di un sollecito entro il decimo giorno successivo allo scadere del termine fissato per il pagamento (art. 63 del Regolamento 2011/282/UE). Dell'invio di tale sollecito viene data informazione agli Stati membri di consumo, i quali, successivamente a tale sollecito, possono inviare ulteriori solleciti direttamente al soggetto passivo che non abbia provveduto effettuare i versamenti.

I versamenti conseguenti all'invio dei solleciti dovranno essere effettuati nei confronti dello Stato membro di identificazione (SMI) qualora conseguenti al sollecito da questi inviato, ovvero ai singoli Stati membri di consumo, qualora conseguenti ai solleciti inviati da questi ultimi.

6.2 Controlli effettuati dallo Stato membro di consumo

Al nuovo art. 54-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972 è riservata la disciplina relativa alle modalità di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni MOSS presentate da soggetti in regime non UE, ovvero da soggetti che hanno scelto SMI diversi dall'Italia, per le prestazioni di servizi TTE rese a consumatori finali italiani.

In particolare, la cennata disposizione prevede che l'Amministrazione finanziaria italiana provveda alla liquidazione di dette dichiarazioni, avvalendosi di procedure automatizzate, sulla base dei dati e degli elementi desumibili dalle dichiarazioni o presenti nell'anagrafe tributaria. In tale sede, è possibile correggere gli errori materiali e di calcolo presenti nella dichiarazione, nonché controllare la rispondenza fra la dichiarazione e i versamenti.

Se dai controlli automatici eseguiti emergono delle criticità, l'esito del controllo è comunicato per via elettronica al soggetto passivo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. La comunicazione contiene l'intimazione ad adempiere, entro sessanta giorni dal ricevimento della stessa, al pagamento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta, della sanzione per omesso versamento (art. 13 del D.Lgs n. 471 del 1997) e degli interessi.

Qualora il soggetto passivo rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dell'imposta, può fornire per via elettronica all'Amministrazione finanziaria opportuni chiarimenti.

Inoltre, ai sensi di quanto disposto dal nuovo art. 54-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972, l'Amministrazione finanziaria italiana, sulla base delle informazioni contenute "nell'idonea documentazione" conservata dal soggetto passivo (art. 63-*quater* del Regolamento 2011/282/UE), dei dati e delle notizie raccolti, può procedere all'accertamento in rettifica della dichiarazione MOSS presentata nei rispettivi Stati membri di identificazione (SMI), relativamente ai servizi TTE effettuati in Italia, quando ritiene che ne risulti un'imposta inferiore a quella dovuta.

Infine, l'Amministrazione finanziaria italiana, relativamente ai servizi TTE effettuati nel territorio dello Stato, comunica ai prestatori non residenti l'omessa presentazione della dichiarazione IVA MOSS, sollecitandoli ad adempiere entro trenta giorni, trascorsi i quali provvede a determinare l'imposta dovuta per le medesime prestazioni con apposito avviso di accertamento.

6.3 Sanzioni

Le violazioni relative al tardivo o omesso versamento dell'IVA MOSS vengono sanzionate dagli Stati membri di consumo, in base alla propria disciplina interna.

Con riferimento alle violazioni commesse in relazione a prestazioni di servizi TTE rese in regime B2C a committenti residenti in Italia, sono state introdotte le seguenti misure sanzionatorie:

Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione MOSS da parte di soggetti aderenti al regime non UE o al regime UE con SMI diverso dall'Italia

In caso di omessa o tardiva presentazione della dichiarazione da parte di soggetti aderenti al regime non UE o al regime UE con SMI diverso dall'Italia, si applica una sanzione pari al 100 per cento dell'ammontare dell'IVA dovuta in Italia, che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione MOSS (art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

Indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta da parte di soggetti aderenti al regime non UE o al regime UE con SMI diverso dall'Italia

Se dalla dichiarazione IVA MOSS presentata da parte di soggetti aderenti al regime non UE o al regime UE con SMI diverso dall'Italia risulta, con riferimento all'imposta dovuta nel territorio dello Stato, un'IVA inferiore a quella dovuta, si applica una sanzione dal 100 al 200 per cento della differenza di imposta (art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

Violazioni relative al contenuto della dichiarazione IVA MOSS presentate da parte di soggetti aderenti al regime non UE o al regime UE con SMI diverso dall'Italia

Alle violazioni relative al contenuto della dichiarazione MOSS, di cui all'art. 74-*quinquies*, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica la sanzione da 258,00 a 2.065,00 euro (art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

Registrazione al MOSS con dati incompleti o inesatti da parte di soggetti aderenti al regime non UE che scelgono l'Italia come SMI

Se la richiesta di registrazione al MOSS da parte di soggetti che aderiscono al regime non UE e scelgono l'Italia come Stato membro di identificazione (SMI) è presentata con indicazioni incomplete o inesatte, che non consentono l'individuazione del contribuente e dei luoghi in cui esercita l'attività, si applica la sanzione da 516,00 a 2.065,00 euro (art. 5, comma 6, del D.Lgs n. 471 del 1997).