

## IVA

---

### ***I controlli e le sanzioni per i soggetti che optano per il MOSS***

di **Marco Peirola**

Considerati i limiti applicativi delle tradizionali forme di controllo e di accertamento nei confronti dei soggetti che optano per il regime speciale del MOSS (*Mini One Stop Shop*), l'art. 5 del D.Lgs. n. 42/2015 ha introdotto i nuovi artt. 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 che disciplinano, rispettivamente:

- i **controlli automatizzati** sui soggetti passivi identificati in Italia ai sensi dell'art. 74-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 (soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio dell'Unione europea) o dell'art. 74-sexies del D.P.R. n. 633/1972 (soggetti residenti o domiciliati nel territorio italiano);
- la **liquidazione dell'IVA** dovuta sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi da soggetti extracomunitari identificati in Italia o da soggetti identificati in altro Stato membro, regolati, rispettivamente, dall'art. 74-quinquies e dall'art. 74-septies del D.P.R. n. 633/1972;
- l'**accertamento in rettifica o induttivo** dell'imposta dovuta dai soggetti passivi non residenti né domiciliati in Italia per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti non soggetti passivi localizzati in Italia.

In merito ai **controlli automatizzati sui soggetti passivi identificati in Italia**, di cui all'art. 54-ter del D.P.R. n. 633/1972, entro il decimo giorno successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione trimestrale o per il versamento dell'imposta risultante dalla medesima, l'Agenzia delle Entrate verifica l'avvenuta presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta dovuta in base ad essa. L'Agenzia, in particolare, ove rilevi che la dichiarazione trimestrale non sia stata ancora trasmessa entro il decimo giorno dalla relativa scadenza, è tenuta ad inoltrare al soggetto passivo identificato in Italia un **sollecito**, rammentandogli l'obbligo di presentare la dichiarazione. Analogamente, nei casi di omesso o incompleto versamento dell'imposta dovuta nei termini, l'Agenzia inoltra al soggetto passivo identificato in Italia un **sollecito**, rammentandogli l'obbligo di versare l'importo dell'IVA ancora dovuta in base alla dichiarazione già presentata.

Nei casi di persistente inosservanza delle norme in materia di MOSS, l'Agenzia delle Entrate notifica al soggetto passivo inadempiente un **provvedimento motivato di esclusione dal regime speciale**, ferma restando la possibilità, per il soggetto passivo, di ricorrere avverso tale provvedimento, secondo le ordinarie disposizioni in materia di contenzioso tributario.

Il nuovo art. 54-quater del D.P.R. n. 633/1972, nel disciplinare l'attività di liquidazione dell'IVA

dovuta sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici erogati da prestatori aderenti al regime MOSS nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta italiani, dispone che l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi di procedure automatizzate, effettua la **liquidazione dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni trimestrali** presentate dai soggetti aderenti al regime speciale.

Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli presenti nell'Anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione dell'imposta e a controllare la rispondenza con la dichiarazione trimestrale e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla stessa.

Qualora dai controlli automatizzati emerga un **risultato diverso da quello riportato nella dichiarazione**, l'esito di tale controllo deve essere comunicato per via elettronica al contribuente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Tale comunicazione contiene l'**intimazione ad adempiere, entro 60 giorni** dalla relativa ricezione, al pagamento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta e non versata, unitamente alla **sanzione amministrativa** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'imposta o della maggiore imposta, e agli **interessi moratori**, calcolati fino al giorno in cui è effettuata la liquidazione. In caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il predetto termine, la comunicazione diviene **titolo esecutivo ai fini della riscossione coattiva**.

Infine, il nuovo art. 54-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'Amministrazione finanziaria, con apposito avviso di accertamento, procede alla rettifica delle dichiarazioni trimestrali presentate, nei rispettivi Stati membri di identificazione, dai soggetti passivi aderenti al regime speciale, relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a committenti, non soggetti passivi, residenti o domiciliati nel territorio dello Stato italiano. L'Amministrazione finanziaria è, inoltre, tenuta a comunicare ai soggetti passivi che applicano il regime speciale, relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici effettuati nel territorio dello Stato italiano, l'**omessa presentazione della dichiarazione trimestrale**, sollecitandoli ad adempiere **entro 30 giorni**, trascorsi i quali essa provvede a determinare l'imposta dovuta per le medesime prestazioni con apposito avviso di accertamento induttivo.

Sul piano sanzionatorio, in conformità all'art. 63-*ter* del Reg. UE n. 967/2012, è stato integrato il D.Lgs. n. 471/1997 introducendo specifiche ipotesi sanzionatorie per i soggetti che abbiano optato per il regime speciale del MOSS.

In particolare, a seguito della modifica del primo comma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, in caso di **omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale**, si applica la sanzione dal 120 al 240% dell'imposta dovuta in Italia (con un minimo di 258 euro), commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta nel territorio dello Stato che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione.

Al quarto comma è stato, invece, previsto che, se **dalla dichiarazione trimestrale risulta, con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, un'imposta inferiore a quella dovuta**, si applica la sanzione dal 100 al 200% della differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata.

Infine, in base al riformulato sesto comma del citato art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, la sanzione da 516 a 2.065 euro è irrogata nei confronti degli operatori che presentino la **richiesta di registrazione per l'opzione al regime speciale con indicazioni incomplete o inesatte**, anche relativamente all'indirizzo di posta elettronica e all'URL del sito *web*, tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997 si applica la sanzione da 258 a 2.065 euro per le violazioni relative al **contenuto della dichiarazione trimestrale**, mentre nell'ipotesi di **omesso o tardivo versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione trimestrale** trova applicazione la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 30% dell'importo non versato.

Da ultimo, il soggetto passivo che abbia optato per il MOSS, per le operazioni effettuate nel territorio nazionale, può **regolarizzare l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché l'omesso o tardivo versamento dell'IVA** avvalendosi della disciplina del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Ai fini della regolarizzazione della violazione commessa, l'operatore è tenuto a versare l'imposta allo **Stato di identificazione**, mentre gli interessi e le sanzioni ridotte – calcolati sulla parte di imposta dovuta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato – vanno versati **direttamente all'Italia**, quale Stato membro di consumo.