

IVA

La disciplina del MOSS per i servizi digitali "B2C"

di **Marco Peirolo**

Nel nuovo regime territoriale dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici applicabile nei rapporti "B2C", basato sull'imponibilità nello Stato membro di consumo, assume una particolare rilevanza la possibilità di operare applicando il **regime speciale del MOSS** (*Mini One Stop Shop*). Per ovviare, infatti, al moltiplicarsi degli adempimenti, viene offerta la possibilità, a tutti i soggetti che effettuino prestazioni di servizi TTE nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati nell'Unione europea, di identificarsi – con una specifica procedura *on line* – **in un unico Stato membro** al fine di adempiere agli obblighi connessi all'assolvimento dell'IVA per le prestazioni TTE rese in ciascuno Stato membro.

L'Agenzia delle Entrate, nella **circolare n. 22 del 26 maggio 2016**, ha analizzato le disposizioni applicabili agli operatori che aderiscono al regime speciale.

Tenuto conto che il soggetto che si avvale del MOSS **non può detrarre l'IVA** che grava sugli acquisti effettuati nell'ambito del regime medesimo dall'imposta a debito relativa alle prestazioni di servizi TTE (in pratica, non può scomputare l'imposta a credito nell'ambito della dichiarazione trimestrale), l'Agenzia delle Entrate ha osservato che il principio di neutralità dell'IVA viene garantito attraverso il **riconoscimento del diritto di rimborso** dell'imposta a credito, che deve essere eseguito dallo Stato membro in cui sono stati effettuati gli acquisti.

A tal fine, la normativa disciplina distintamente il rimborso a seconda che il soggetto operi nel MOSS in regime UE o extra-UE.

In particolare, i **soggetti extra-UE che abbiano aderito al MOSS in Italia** possono chiedere il rimborso dell'IVA gravante sugli acquisti effettuati in Italia purché strettamente afferenti alle prestazioni TTE assoggettate ad imposta nell'ambito del regime speciale. A tal fine, per effetto del nuovo comma 1-*bis* dell'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, l'istanza di rimborso può essere presentata anche se il richiedente:

- ha svolto in Italia, nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, prestazioni di servizi nell'ambito del regime speciale in commento;
- è stabilito in un Paese che non garantisce la condizione di reciprocità (attualmente limitata a Svizzera, Norvegia e Israele).

Anche i **soggetti registrati al MOSS in altro Stato membro** possono chiedere il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati in Italia, essendo stato modificato il comma 1 dell'art. 38-*bis*2

del D.P.R. n. 633/1972 al fine di comprendere tra le operazioni attive che non precludono il rimborso anche le prestazioni TTE rese nell'ambito del MOSS nei confronti di privati italiani.

Nella circolare n. 22/E/2016, si rammenta che uno dei tratti caratteristici della disciplina del nuovo regime speciale è che, sebbene gli adempimenti dichiarativi e di versamento siano assolti in modo centralizzato presso lo Stato membro di identificazione del soggetto passivo, la potestà impositiva ai fini dell'IVA sulle prestazioni rese a clienti di un determinato Stato membro di consumo spetta in ogni caso a quest'ultimo. Sul punto, la normativa unionale prevede l'obbligo, per il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di consumo, di **conservare la documentazione delle operazioni** effettuate nell'ambito del regime speciale, che deve essere sufficientemente dettagliata per consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare la correttezza della dichiarazione IVA trimestrale.

Considerati i **limiti e le difficoltà insiti nell'applicazione delle tradizionali forme di controllo e di accertamento vigenti nell'ordinamento italiano ai soggetti aderenti al nuovo regime speciale**, identificati o meno in Italia, il legislatore nazionale ha provveduto a dettare, al riguardo, norme specifiche, ispirate a quelle del regime IVA ordinario. Sono stati conseguentemente introdotti i nuovi artt. 54-ter, 54-quater e 54-quinquies del D.P.R. n. 633/1972, che regolano, rispettivamente, le seguenti fattispecie:

- i **controlli automatizzati** sui soggetti passivi registrati al MOSS in Italia;
- la **liquidazione dell'IVA dovuta sui servizi TTE** resi da soggetti extra-UE che hanno aderito al MOSS in Italia o da soggetti UE o extra-UE registrati al MOSS in altro Stato membro;
- l'**accertamento in rettifica o induttivo** dell'imposta dovuta dai soggetti passivi non stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi localizzati in Italia.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, illustrato il **regime sanzionatorio** applicabile alle violazioni riguardanti le dichiarazioni e i pagamenti commesse dai soggetti passivi nell'ambito del regime speciale alla luce della riforma operata dal D.Lgs. n. 158/2015.

Si chiarisce, in particolare, che il **soggetto passivo non residente**, con riferimento alle operazioni effettuate nel territorio nazionale, può sanare l'omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale, nonché l'omesso o tardivo versamento dell'IVA avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso** (di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997). Ai fini della regolarizzazione della violazione commessa, il soggetto passivo non residente dovrà 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 – **andranno versate direttamente all'Italia**, quale Stato membro di consumo.