

## **Servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici - Territorialità IVA - Regime speciale MOSS - Chiarimenti**

## 1 PREMESSA

La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 22 riepiloga la disciplina IVA applicabile ai servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici (c.d. servizi "TTE"), fornendo chiarimenti in merito:

- alle regole di territorialità IVA previste per dette prestazioni di servizi;
- all'applicazione dello speciale regime MOSS (*Mini One Stop Shop*), introdotto al fine di semplificare gli adempimenti da parte dei soggetti che operano nei citati settori.

## 2 TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI "TTE"

La direttiva 2008/8/CE ha modificato le regole di territorialità IVA per le prestazioni di servizi "TTE" ("TBE" nella versione inglese) rese nei confronti di privati, con decorrenza dall'1.1.2015.

Le relative disposizioni sono contenute nell'art. 58 della direttiva 2006/112/CE e sono state recepite nell'ordinamento italiano dal DLgs. 31.3.2015 n. 42, che ha modificato l'art. 7-*sexies* co. 1 lettere f) e g) del DPR 633/72.

I criteri per l'individuazione del luogo di effettuazione dei servizi in parola, resi a committenti non soggetti passivi d'imposta nell'ambito di rapporti "B2C" (*business to consumer*), si possono riassumere nel modo seguente:

- i servizi elettronici si intendono effettuati nello Stato membro in cui il committente è domiciliato o residente, senza domicilio all'estero (art. 7-*sexies* co. 1 lett. f) del DPR 633/72);
- i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione si intendono effettuati nello Stato membro in cui il committente è domiciliato o residente, senza domicilio all'estero, e sempre che detti servizi siano utilizzati nel territorio comunitario (art. 7-*sexies* co. 1 lett. g) del DPR 633/72).

Pertanto, nel caso in cui dette prestazioni siano rese verso privati consumatori, il prestatore è tenuto ad adempiere agli obblighi IVA direttamente nello Stato membro del committente, salvo che abbia aderito al regime MOSS, nel qual caso potrà adempiere ai relativi obblighi nel solo Stato membro di identificazione, il quale provvederà a riversare l'imposta allo Stato membro in cui si è realizzato il consumo.

### 2.1 SERVIZI "TTE" - AMBITO OGGETTIVO

Con la circ. 22/2016, l'Agenzia delle Entrate fornisce indicazioni per agevolare gli operatori nell'individuazione delle prestazioni di servizi soggette alle descritte regole di territorialità IVA. A tal fine, vengono richiamati gli elenchi esemplificativi (e non esaustivi) riportati negli artt. 6-*bis*, 6-*ter* e 7 del Regolamento UE 282/2011.

#### **Servizi di telecomunicazione**

Per i servizi di telecomunicazione, l'Agenzia rinvia all'elenco di cui all'art. 6-*bis* del Reg. UE 282/2011, che comprende, fra gli altri:

- i servizi di telefonia forniti attraverso la rete fissa e mobile, compresi i servizi di videofonia;
- i servizi forniti attraverso Internet, compresi i servizi vocali VOIP;
- alcuni servizi di gestione chiamate, di radioavviso, di audiotext;
- fax, telegrafo, telex;
- l'accesso a Internet e al *World Wide Web*;
- le connessioni di rete private per la comunicazione ad uso esclusivo del consumatore.

#### **Servizi di teleradiodiffusione**

L'Agenzia chiarisce che i servizi di teleradiodiffusione consistono nella fornitura di contenuti audio e audiovisivi trasmessi attraverso le reti di comunicazione, e che gli stessi si contraddistinguono per essere prestati:

- al pubblico, e non a singoli destinatari;

- da un fornitore di servizi *media* sotto la sua responsabilità editoriale, responsabilità che non implica necessariamente quella giuridica per i contenuti forniti, ma implica l'esercizio di un controllo effettivo sulla selezione dei programmi e sulla loro organizzazione nel palinsesto;
- per l'ascolto o la visione simultanei da parte del pubblico.

In mancanza di quest'ultimo requisito, il servizio dovrebbe essere qualificato come "prestato per via elettronica".

Gli esempi più caratteristici dei servizi di teleradiodiffusione sono riportati all'art. 6-ter del Reg. UE 282/2011: si tratta dei programmi radiofonici o televisivi, trasmessi o ritrasmessi su una rete radiofonica o televisiva, nonché di quelli distribuiti mediante la rete Internet o analogo rete elettronica, purché la distribuzione avvenga contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su rete radio o TV (*streaming*).

### **Servizi elettronici**

Per i servizi elettronici si rinvia alla definizione di cui all'art. 7 paragrafo 1 del Reg. UE 282/2011 ("servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione"), nonché all'elencazione esemplificativa fornita al successivo paragrafo 2:

- prodotti digitali, compresi i *software*, le loro modifiche e i relativi aggiornamenti;
- servizi, quali siti o pagine *web*, che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o un privato su una rete elettronica;
- servizi generati automaticamente da un *computer* attraverso Internet o una rete elettronica in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;
- concessione a titolo oneroso del diritto di vendere un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *online*, in cui i potenziali acquirenti presentano offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un *computer*;
- offerte forfetarie di servizi Internet (*Internet services packages*), comprendenti altri elementi oltre al semplice accesso alla rete, nelle quali la componente delle telecomunicazioni è accessoria o subordinata;
- servizi elencati nell'Allegato I allo stesso Reg. UE 282/2011.

Si ricorda, inoltre, che i servizi di prenotazione *online* di biglietti di ingresso a manifestazioni o eventi, nonché la prenotazione *online* di servizi turistici come alberghi, mezzi di trasporto e simili, non sono considerati servizi elettronici.

## **2.2 STATUS DEL COMMITTENTE**

Ai fini della corretta applicazione delle regole di territorialità IVA è necessario che il prestatore verifichi lo *status* del destinatario del servizio (soggetto passivo IVA ovvero privato consumatore).

A tal proposito, il legislatore comunitario ha previsto anche l'utilizzo di criteri presuntivi per ovviare alle difficoltà che potrebbero sorgere in ragione della particolare natura delle prestazioni "TTE".

### **Mancata comunicazione del numero identificativo IVA**

Ai sensi dell'art. 18 paragrafo 2 del Reg. UE 282/2011, il prestatore di servizi "TTE" ha facoltà di presumere che il committente stabilito nell'Unione europea che non abbia comunicato il proprio numero identificativo IVA sia privo di soggettività passiva ai fini dell'imposta.

La circ. 22/2016 puntualizza che tale disposizione prevede una facoltà e non un obbligo, per cui, in mancanza della comunicazione del numero identificativo del committente, il prestatore può considerare quest'ultimo come soggetto passivo IVA (e applicare le regole valide per i rapporti "B2B",

*business to business*), a condizione che sia in grado di fornire prova di tale *status* a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

### **Comunicazione successiva del numero identificativo IVA**

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 22/2016, qualora il prestatore abbia già provveduto a qualificare il destinatario come privato consumatore e la comunicazione del numero identificativo del committente sopraggiunga in un momento successivo, il prestatore deve trattare il destinatario come soggetto passivo d'imposta.

## **2.3 INDIVIDUAZIONE DEL LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE**

### **Persone giuridiche**

In base ai chiarimenti forniti dalla circ. 22/2016, per gli enti non soggetti passivi d'imposta, il luogo di stabilimento deve essere individuato:

- facendo riferimento al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale (criterio generale);
- a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio sia avvenuta in una sede diversa rispetto al luogo in cui è collocata un'altra sede della sua attività, idonea a consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti (criterio speciale).

### **Persone fisiche**

Nell'ipotesi in cui il committente dei servizi "TTE" sia una persona fisica, occorre fare riferimento:

- al luogo in cui la persona ha la sua residenza abituale (criterio generale);
- a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio è avvenuta presso il suo indirizzo permanente (criterio speciale).

### **Presunzioni di localizzazione**

Nelle ipotesi in cui la localizzazione del committente dei servizi "TTE" (soggetto passivo o meno) sia impossibile da determinare, ovvero non si possa determinare con certezza, è prevista l'applicazione di alcune presunzioni legali relative, le quali possono essere superate mediante i mezzi di prova stabiliti dal regolamento UE 282/2011.

Si tratta dei casi in cui i servizi "TTE" sono effettuati in via occasionale, per somme di modesto importo, che richiedono la presenza fisica del destinatario e, generalmente, non prevedono il rilascio di documenti certificativi.

Gli esempi citati nel regolamento UE 282/2011 e nella circ. 22/2016 riguardano:

- i servizi "TTE" resi presso una cabina telefonica, una postazione *Wi-Fi*, un *internet caffè*, un ristorante o una *hall* di un albergo (art. 24-*bis* paragrafo 1 del Reg. UE 282/2011). In tali ipotesi, qualora la fruizione del servizio richieda la presenza del destinatario, si presume che detti luoghi siano quelli di effettivo utilizzo e che coincidano con il luogo di stabilimento, la residenza o il domicilio del committente. Tuttavia, la presunzione opera limitatamente al servizio per il quale il cliente ha pagato il corrispettivo dovuto al gestore del locale; non opera, invece, per i servizi oggetto di specifico corrispettivo, diverso da quello pagato al gestore del locale (es. *download di file* audio-video a pagamento tramite una connessione Internet);
- servizi "TTE" resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno che effettua il trasporto passeggeri nel territorio comunitario (art. 24-*bis* paragrafo 2 del Reg. UE 282/2011). In tal caso si presume che il luogo di utilizzo coincida con il luogo di partenza del mezzo di trasporto (vale a dire con il primo punto di imbarco dei passeggeri in territorio comunitario).

Ulteriori ipotesi di semplificazione sono previste con riferimento a specifiche prestazioni rese in ambito "B2C". Infatti, l'art. 24-*ter* del Reg. UE 282/2011, alle lettere a), b) e c), stabilisce che:

- per i servizi “TTE” prestati attraverso una linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in cui è installata la linea terrestre fissa;
- per i servizi “TTE” prestati attraverso reti mobili, si presume che il destinatario sia stabilito nel Paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la ricezione dei servizi stessi;
- con riferimento ai servizi “TTE” per i quali è necessario utilizzare un decodificatore, un analogo dispositivo o una scheda di ricezione, senza l’utilizzo di una linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito nel luogo in cui il decodificatore o l’analogo dispositivo è installato; ovvero, se quest’ultimo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata.

### **Confutazione delle presunzioni**

Le presunzioni sopra illustrate possono essere superate alle seguenti condizioni fissate dagli artt. 24-*quinquies* e 24-*septies* del Reg. UE 282/2011:

- sulla base di tre elementi di prova non contraddittori, fra quelli elencati dall’art. 24-*septies* del Reg. UE 282/2011, da cui risulti che il destinatario è stabilito o ha l’indirizzo permanente o la residenza abituale altrove;
- dall’Amministrazione finanziaria, laddove vi siano usi impropri delle presunzioni stesse.

### **Servizi resi in connessione con prestazioni alberghiere**

La circ. 22/2016 evidenzia che i servizi “TTE” resi da parte di un soggetto passivo che agisce in nome proprio nell’ambito di una prestazione di alloggio nel settore alberghiero, o in settori analoghi (es. campeggi, campi vacanza), si presumono eseguiti nei medesimi luoghi in cui il committente usufruisce della prestazione (art. 31-*quater* del Reg. UE 282/2011).

## **2.4 SERVIZI OGGETTO DI INTERMEDIAZIONE**

Con la circolare in argomento, l’Agenzia si sofferma ad analizzare anche il trattamento IVA delle prestazioni di servizi elettronici e di telecomunicazione, qualora, nell’ambito della loro distribuzione, intervengano più intermediari soggetti passivi d’imposta. In tal caso, spiega l’Agenzia, opera la presunzione relativa di cui all’art. 9-*bis* del Reg. UE 282/2011, in base alla quale si presume che gli intermediari agiscano in nome proprio ma per conto del prestatore dei servizi, con la conseguenza che sono tenuti ad assolvere gli obblighi IVA relativi alla prestazione effettuata.

Tuttavia, la presunzione può essere superata laddove sia dimostrato che il fornitore del contenuto del servizio è stato espressamente designato quale prestatore da ciascuno degli intermediari. Ciò deve risultare dagli accordi in essere fra le parti, nonché dai seguenti elementi:

- la fattura emessa da ciascun soggetto passivo per le operazioni “B2B” realizzate nell’ambito della catena distributiva deve riportare sul documento i dati idonei ad identificare sia il servizio, sia il relativo fornitore;
- la nota di pagamento o la ricevuta emessa al destinatario finale per l’ultima cessione (“B2C”) deve identificare sia il servizio prestato che il relativo fornitore.

Nell’ipotesi in cui la presunzione risulti confutata, il fornitore sarà tenuto ad assolvere i relativi obblighi ai fini IVA e la fattura emessa dall’intermediario dovrà riportare esclusivamente l’importo relativo all’intermediazione; in caso contrario, l’intermediario sarà considerato fornitore del servizio, per cui la fattura emessa nei suoi confronti dovrà riportare, quale base imponibile, l’intero corrispettivo relativo alla prestazione.

Tuttavia, l’Agenzia ricorda che laddove l’intermediario, sulla base delle operazioni e della natura delle relazioni contrattuali fra le parti, nonché della realtà economica, risulti aver svolto un’attività determinante e funzionale all’erogazione del servizio (addebito del corrispettivo al destinatario; esecuzione della prestazione; determinazione dei termini e delle condizioni generali della prestazione), il fornitore del contenuto del servizio non può essere designato quale responsabile degli adempimenti.

Inoltre, precisa la circolare, è necessario che i soggetti che intervengono nei passaggi successivi della catena distributiva attuino procedure idonee a comunicare al fornitore del servizio tutti gli elementi utili alla corretta applicazione dell'imposta e, in particolare, quelli relativi alla localizzazione del committente finale.

### **3 REGIME SPECIALE DEL MOSS**

La seconda parte della circ. 22/2016 dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dello speciale regime del *Mini One Stop Shop* (MOSS), introdotto a partire dall'1.1.2015 al fine di semplificare l'assolvimento dell'imposta da parte degli operatori che prestano servizi "TTE" nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio comunitario (si vedano gli artt. 74-*quinquies*, 74-*sexies*, 74-*septies* e 74-*octies* del DPR 633/72, introdotti dal citato DLgs. 31.3.2015 n. 42).

Tale sistema consente ai suddetti soggetti di adempiere agli obblighi IVA in un solo Stato membro (Stato di identificazione) relativamente alle prestazioni di servizi "TTE" rese a privati in altri Stati membri (Stati di consumo), senza che sia necessario identificarsi ai fini IVA presso ciascuno di essi.

L'Agenzia prende in esame gli adempimenti connessi all'applicazione del regime speciale, a seconda che si tratti di:

- "regime non UE", per i soggetti non comunitari privi di stabile organizzazione e privi di un numero di identificazione in uno Stato membro UE;
- "regime UE", per i soggetti stabiliti nell'Unione europea e per i soggetti extra-UE dotati di stabile organizzazione in uno Stato membro.

Si ricorda che i soggetti registrati al regime UE non possono applicare il MOSS alle prestazioni "TTE" rese a privati residenti o domiciliati nel medesimo Stato membro in cui hanno fissato la sede della propria attività economica, o in cui dispongono di una stabile organizzazione. Per cui tali prestazioni devono essere evidenziate nella dichiarazione IVA nazionale, secondo le ordinarie regole previste dallo Stato di riferimento.

Le prestazioni di servizi "TTE" effettuate da una stabile organizzazione confluiscono, invece, nel regime MOSS, se rese a privati residenti o domiciliati in uno Stato membro diverso da quello in cui è situata la sede del soggetto passivo o la stessa stabile organizzazione.

#### ***MOSS e regimi fiscali agevolati***

L'Agenzia osserva che l'adesione al regime UE del MOSS è possibile anche per i soggetti che beneficiano di regimi fiscali di vantaggio. Nello specifico:

- il regime per i c.d. "contribuenti minimi" (art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011);
- il regime c.d. "forfetario" (art. 1 co. 56 e ss. della L. 190/2014 e successive modificazioni).

#### **3.1 REGISTRAZIONE, CANCELLAZIONE ED ESCLUSIONE**

Nella circ. 22/2016 vengono riepilogate le modalità di registrazione al MOSS, nonché le cause di esclusione o di cancellazione dal regime.

##### ***Decorrenza dell'adesione al regime***

L'Agenzia ricorda che la registrazione al MOSS, effettuata telematicamente mediante il Portale elettronico dedicato, ha effetto a decorrere dal primo giorno del trimestre civile successivo a quello in cui il soggetto passivo ha comunicato allo Stato membro di identificazione l'intenzione di avvalersi del regime speciale.

Tuttavia, se anteriormente alla registrazione sono state effettuate operazioni rientranti nel MOSS, quest'ultimo può trovare applicazione a partire dalla data della prima prestazione resa, a condi-

zione che, entro il decimo giorno del mese successivo all'effettuazione della stessa, il soggetto comunichi lo svolgimento di dette attività allo Stato di identificazione.

### **Cause di esclusione o cancellazione**

L'applicazione del regime può cessare per una delle seguenti cause:

- cancellazione "volontaria"; in tal caso il soggetto abbandona volontariamente il regime, inviando apposita comunicazione telematica allo Stato di identificazione, almeno 15 giorni prima della fine del trimestre civile che precede quello di uscita;
- cancellazione "obbligatoria"; il provvedimento di esclusione emesso dallo Stato di identificazione fa seguito alla comunicazione del soggetto di non prestare più servizi "TTE";
- esclusione "d'ufficio", a seguito di provvedimento emesso dallo Stato di identificazione, qualora:
  - il soggetto persiste nella mancata osservanza delle norme che disciplinano il MOSS;
  - il soggetto non soddisfa più le condizioni necessarie per l'applicazione del regime speciale;
  - si presuma che il soggetto abbia cessato le attività rientranti nel regime, non avendo effettuato prestazioni nell'ambito di detto regime per otto trimestri civili consecutivi.

L'esclusione è disposta anche nell'ipotesi in cui la sede dell'attività economica o della stabile organizzazione del soggetto interessato sia trasferita in altro Stato membro.

A seconda della causa che ha comportato la cessazione del regime, variano i termini di decorrenza dell'esclusione, nonché la durata del c.d. "periodo di quarantena" nel corso del quale al soggetto passivo è inibito il rientro nel MOSS.

### **3.2 DICHIARAZIONE TRIMESTRALE**

Per quanto attiene all'obbligo di presentazione della dichiarazione trimestrale relativa alle prestazioni "TTE" effettuate nell'ambito del MOSS, l'Agenzia evidenzia che:

- detta dichiarazione deve essere presentata, entro il giorno 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, anche nel caso in cui, nel corso del trimestre, non siano stati prestati i servizi in parola (in tal caso sarà presentata una dichiarazione a saldo zero);
- qualora la scadenza per la presentazione coincida con un sabato o con un giorno festivo, il termine non viene spostato al primo giorno lavorativo successivo;
- la dichiarazione può essere rettificata entro il termine di tre anni.

Dalla rettifica della dichiarazione può emergere:

- un maggior debito;
- un'eccedenza di versamento.

Nel primo caso il soggetto provvederà a versare la maggiore imposta allo Stato membro di identificazione; nel secondo caso la restituzione dell'importo eccedente verrà effettuata dallo Stato di identificazione, qualora la rettifica sia avvenuta prima della ripartizione dell'imposta, ovvero dallo Stato membro di consumo, qualora la rettifica sia avvenuta successivamente a detta ripartizione.

Tuttavia, lo Stato membro di consumo può avocare a sé la competenza sulla gestione delle dichiarazioni, ai sensi del combinato disposto degli artt. 60-*bis*, 61 paragrafo 2 e 63-*bis* paragrafo 3 del Reg. UE 282/2011, imponendo all'operatore di eseguire il pagamento soltanto a favore di quest'ultimo Stato.

### **3.3 VERSAMENTO DELL'IMPOSTA**

L'imposta che emerge dalla dichiarazione trimestrale deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa. A tal proposito, l'Agenzia fa presente che:

- il versamento è effettuato senza possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97;

- ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, è preclusa la possibilità di operare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi relativi alle prestazioni effettuate nell'ambito del regime MOSS (tuttavia, essa potrà essere chiesta a rimborso).

### **3.4 RIMBORSI**

Poiché, come sopra ricordato, i soggetti aderenti al MOSS non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta che grava sugli acquisti effettuati nell'ambito del regime medesimo, il legislatore comunitario ha previsto la possibilità di richiederne il rimborso allo Stato membro in cui gli acquisti sono stati effettuati. Lo stesso Stato membro provvederà all'eventuale esecuzione.

#### ***Rimborsi per soggetti extra-UE***

Ai sensi dell'art. 38-ter co. 1-bis del DPR 633/72, in deroga alla disciplina generale dei rimborsi a soggetti residenti al di fuori della Comunità, i soggetti extra-UE che hanno aderito al regime MOSS in uno Stato membro UE hanno diritto al rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati in Italia nell'ambito del regime, anche nel caso in cui:

- abbiano realizzato nel territorio italiano prestazioni "TTE" verso committenti non soggetti passivi IVA;
- non siano stabiliti in Stati con i quali esistono accordi di reciprocità (sempreché detti acquisti siano strettamente afferenti alle prestazioni "TTE" rientranti nel MOSS).

#### ***Rimborsi per soggetti stabiliti in altro Stato UE***

Analogamente a quanto previsto per i soggetti extra-UE, ai sensi dell'art. 38-bis2 co. 1 secondo periodo del DPR 633/72, i soggetti UE aderenti al MOSS possono chiedere il rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati in Italia anche qualora abbiano ivi effettuato prestazioni di servizi nell'ambito del MOSS verso privati italiani.

#### ***Rimborsi a operatori italiani registrati al MOSS***

L'operatore stabilito in Italia che abbia aderito al MOSS può computare l'imposta a credito derivante dagli acquisti effettuati in Italia e afferenti prestazioni in regime speciale nell'ambito delle liquidazioni mensili o trimestrali, detraendola dall'imposta dovuta per i servizi "TTE" resi nei confronti di privati consumatori residenti o domiciliari in Italia. Infatti, come già osservato, le prestazioni "TTE" effettuate verso privati residenti o domiciliati nello stesso Stato membro in cui l'operatore ha la sede della propria attività ed è identificato ai fini del MOSS non rientrano nel regime speciale, per cui, con riferimento ad esse, la detrazione può essere operata secondo le regole ordinariamente previste dagli artt. 19 e ss. del DPR 633/72.

Nel caso in cui, a fronte degli acquisti effettuati, non siano state realizzate prestazioni "TTE" verso privati nello Stato di identificazione, l'imposta a credito può essere evidenziata, ordinariamente, nella dichiarazione IVA nazionale, al fine di richiederne il rimborso o di computare l'eccedenza nelle dichiarazioni degli anni successivi.

#### ***Restituzione dei versamenti in eccedenza***

Nell'ipotesi in cui, dal confronto con la dichiarazione trimestrale presentata dal soggetto MOSS, emerga un versamento in eccedenza, lo Stato di identificazione deve provvedere, senza ulteriori controlli, a restituire il relativo importo al contribuente entro 30 giorni dal riscontro del versamento in eccesso.

La procedura di restituzione è disciplinata, in Italia, dall'art. 38-bis3 del DPR 633/72, in base al quale l'Agenzia delle Entrate garantisce la restituzione dell'eccedenza ai soggetti registrati al MOSS in Italia entro il termine di 30 giorni dalla data in cui si è provveduto alla ripartizione dell'imposta fra gli Stati membri di consumo.

Nell'ulteriore ipotesi in cui l'eccedenza emerga dai controlli automatici sulle dichiarazioni e sui versamenti effettuati da soggetti registrati al MOSS in altri Stati membri, la restituzione è garantita entro 30 giorni dalla conclusione dei controlli automatici che hanno consentito di rilevare l'eccedenza. Detta procedura

di restituzione, con riferimento alle somme eccedenti relative ai periodi d'imposta fino al 31.12.2018, sarà eseguita secondo le particolari modalità previste dall'art. 38-*bis*3 co. 2 secondo periodo e co. 3 del DPR 633/72 (che recepiscono le disposizioni di cui all'art. 46 paragrafo 3 del Reg. UE 904/2010).

### **3.5 OBBLIGHI DOCUMENTALI E CONTABILI**

La circ. 22/2016 ricorda che, in materia di obblighi documentali e contabili, il legislatore italiano ha previsto alcune semplificazioni rivolte a tutti gli operatori che prestano servizi "TTE" nei confronti di committenti non soggetti passivi (indipendentemente dall'adesione al regime MOSS):

- l'esonero dall'obbligo di fatturazione per i servizi "TTE" (art. 22 co. 1 n. 6-*ter*) del DPR 633/72, inserito dal DLgs. 42/2015);
- l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi relativi ai medesimi servizi (DM 27.10.2015, attuativo dell'art. 7 del DLgs. 42/2015).

Per le prestazioni rese in altri Stati membri, occorrerà fare riferimento alla legislazione vigente in ciascuno Stato.

Altre semplificazioni sono riservate ai soggetti che aderiscono al MOSS in Italia ovvero che, essendo registrati al MOSS in altri Stati membri, prestano servizi "TTE" rientranti nel regime speciale a privati residenti o domiciliati in Italia. Per tali soggetti è previsto:

- l'esonero dall'obbligo di tenuta dei registri di cui agli artt. 23, 24 e 25 del DPR 633/72, essendo previsto soltanto l'obbligo di memorizzare in formato elettronico le operazioni effettuate;
- l'esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale.

Tuttavia, come ricordato dalla circolare, restano fermi gli obblighi per i quali non è stata prevista una deroga espressa (a titolo di esempio, si osserva che i soggetti aderenti al MOSS sono tenuti alla presentazione del modello polivalente di cui all'art. 21 del DL 78/2010, c.d. "spesometro").

Inoltre, l'Agenzia evidenzia che la stabile organizzazione in Italia di un soggetto passivo registrato al MOSS in altro Stato membro che presta servizi "TTE" a privati residenti o domiciliati in Italia, beneficia dell'esonero dall'obbligo di fatturazione per le prestazioni rese dalla casa madre, fermi restando, in riferimento alle medesime operazioni, gli altri obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72.

### **3.6 CONTROLLI E SANZIONI**

La circ. 22/2016 sottolinea che la potestà impositiva sulle prestazioni di servizi "TTE" rese da soggetti aderenti al MOSS spetta in ogni caso allo Stato membro in cui è localizzato il committente (Stato di consumo), ancorché gli adempimenti siano assolti, in modo centralizzato, presso lo Stato membro di identificazione.

Pertanto, il controllo effettuato dall'Agenzia delle Entrate sulle dichiarazioni e sui versamenti effettuati dai soggetti MOSS identificati in Italia non comporta conseguenze in termini di imposizione sul contribuente.

In particolare, qualora l'Agenzia, ai sensi dell'art. 54-*ter* del DPR 633/72, entro 10 giorni dalla scadenza prevista, rilevi la mancata presentazione della dichiarazione trimestrale o l'omesso o incompleto versamento dell'imposta, inoltra al contribuente un sollecito per via elettronica, che costituisce una mera segnalazione di criticità (non implicando alcun obbligo di pagamento).

I solleciti successivi al primo, nonché i provvedimenti adottati ai fini dell'accertamento e della riscossione dell'imposta e gli eventuali interessi, sanzioni o altri oneri, sono di competenza dello Stato membro di consumo. Qualora tali ultimi solleciti siano già stati emessi, l'IVA in essi evidenziata dovrà essere versata obbligatoriamente allo Stato membro di consumo, non essendo più ammessa la possibilità di versarla allo Stato membro di identificazione.