



E-COMMERCE e Sportello Unico per i Servizi Telematici MOSS



Premessa

Con riferimento alla “Guida Pratica alle novità IVA 2015 nei rapporti internazionali” pubblicata a Luglio 2015 è stata realizzata una nuova guida che affronta in modo dettagliato e fornisce indicazioni utili agli operatori, in relazione alle principali criticità associate al commercio elettronico.

Il commercio elettronico, *e-commerce*, è stato interessato negli ultimi anni da un’accelerazione che ha suscitato l’interesse crescente di imprese, consumatori, organismi pubblici e mezzi di informazione.

L’espansione del commercio elettronico per attività commerciali svolte su scala mondiale ha indotto il legislatore fiscale nazionale, internazionale e comunitario ad una attenta riflessione in ordine alle transazioni che possono essere effettuate per via telematica fra soggetti residenti di Stati diversi.

A tal proposito il legislatore nazionale con il D.Lgs. n. 42/2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 18 Aprile 2015, ha recepito le novità introdotte dal primo gennaio 2015 dal legislatore comunitario in materia di territorialità delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici (c.d. Tbes: Telecommunication, Broadcasting and Electronic Services) rese nei confronti di committenti non soggetti passivi d’imposta.

Il Legislatore, ha introdotto, il *Mini One Stop Shop* (c.d. Moss), un regime speciale Iva che consente agli operatori di gestire da un unico Stato membro dell’Unione Europea, quello in cui si sono identificati per il regime speciale, tutti gli obblighi di versamento e di dichiarazione dell’Iva dovuta sui servizi Tbes resi a privati residenti nell’Unione Europea.

Come vedremo nel corso della guida il nuovo regime Moss prevede molte semplificazioni ma altrettante criticità applicative, tra le quali ad esempio la conoscenza ed interazione con differenti legislazioni e procedure nazionali dei diversi Paesi dell’Unione Europea, nonché gli onerosi adempimenti richiesti agli operatori nazionali in termini di dichiarazioni e fatturazione.

In futuro la Commissione Europea ha ipotizzato la possibilità di estendere il nuovo regime semplificato Moss anche alle vendite a distanza, nonché alle transazioni di modesto valore, denominandolo Oss – *One Stop Shop*.

Con l'approdo all'OSS si potrà finalmente parlare di riforma della disciplina Iva del commercio elettronico.

La guida, in particolare ha posto l'attenzione sulla disciplina fiscale del commercio elettronico, diretto ed indiretto, e sulle nuove regole inerenti alla territorialità dei servizi digitali che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2015. A tal proposito è stato dato ampio spazio alla trattazione nel nuovo sportello unico per i servizi telematici c.d. Moss.

Il manuale verrà periodicamente aggiornato, in seguito alla pubblicazione di eventuali chiarimenti e provvedimenti relativi agli argomenti trattati.

Buona Lettura,

Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal Dottor Alberto Perani.

Predisposto a Ottobre 2015.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Sommario

Premessa	1
1 Definizione di E-commerce	5
2 Commercio elettronico indiretto	6
2.1 Operazioni interne	7
2.2 Operazioni intracomunitarie	8
2.3 Operazioni Extra-Ue	14
3 Commercio elettronico diretto	15
3.1 Territorialità della disciplina Iva applicabile fino al 31.12.2014	18
3.2 Novità sulla territorialità della disciplina Iva a partire dal 1° gennaio 2015	21
3.3 Status e luogo di stabilimento del committente	23
4 Il Mini One Stop Shop (c.d. Moss)	25
4.1 Obblighi di fatturazione per i soggetti passivi italiani	28
4.2 Soggetti interessati	30
4.3 Registrazione al Moss in Italia	34
4.3.1 Effetti della registrazione	39
4.3.2 Cause di esclusione	39
4.3.3 Dichiarazione trimestrale	40
4.3.4 Versamento dell'Iva	47

4.3.5 Detrazione e rimborso dell'Iva versata nel regime speciale Moss	48
4.3.6 Controlli e sanzioni	51

1. Definizione di E-commerce

Per commercio elettronico si intende qualsiasi iniziativa di supporto ad un'attività commerciale, che venga svolta utilizzando il canale telematico Internet, effettuando transazioni come commercializzazione di beni e servizi, distribuzione on-line di prodotti in formato digitale, effettuazione di operazioni finanziarie e di borsa.

Si tratta, in ogni caso, di uno scambio commerciale che viene effettuato attraverso un canale elettronico di acquisto di beni e servizi, in cui il cliente sceglie on-line il prodotto (*e-commerce*).

A seconda dei soggetti che partecipano al processo di vendita, le tipologie di commercio elettronico vengono classificate nel seguente modo:

- business to consumer (B2C), è destinato al consumatore finale;
- business to business (B2B), è destinato ad operatori economici.

Le diverse forme di e-commerce possono avere ad oggetto:

Beni materiali	in questo caso si parla di commercio elettronico indiretto (off-line). Il venditore mette a disposizione sul sito web il catalogo dei prodotti con le caratteristiche merceologiche, le condizioni di consegna e i prezzi. Il cliente procede ad effettuare l'ordine per via telematica, ma riceve la consegna fisica del bene;
Beni immateriali o digitalizzati	in questo caso si parla di commercio elettronico diretto (on-line), in cui l'intera transazione commerciale ivi inclusa la consegna del "bene" avviene per via telematica.

2. Commercio elettronico indiretto

Il commercio elettronico indiretto è costituito da quelle transazioni nelle quali la cessione giuridica del bene e la conclusione del contratto tra venditore e cliente si perfezionano per via telematica, mentre la consegna fisica del bene avviene attraverso i canali tradizionali.

NOTA BENE!

Il D.L.gs. 22 maggio 1999 n. 185 recependo la direttiva 97/7/Ce ha equiparato la vendita on-line alla vendita a distanza o vendita per corrispondenza.

La cessione di beni nel commercio elettronico indiretto viene assimilata come anzidetto alla vendita per corrispondenza e pertanto ai fini Iva vengono applicate le relative norme interne, comunitarie e internazionali.

Paese del fornitore	Paese del cliente	Regime Iva	Normativa
Italia	Italia (P.Iva o privato)	Operazione imponibile	Art. 2 Dpr 633/72
	Paese Ue (P.Iva)	Cessione intracomunitaria	Art. 41, co. 1 lett a) DL 331/93
	Paese Ue (privato)	Vendita a distanza	Art. 41 co. 1 lett. b) DI 331/93
	Paese Extra-Ue (P.Iva o privato)	Cessione all'esportazione	Art. 8 Dpr 633/72
Paese Ue	Italia (P.Iva)	Acquisto intracomunitario	Art. 38 DI 331/93
	Italia (privato)	Vendita a distanza	Art. 40 co. 3-4 DI 331/93
Paese Extra-Ue	Italia (P.Iva o privato)	Importazione	Artt. 67 DPR 633/72

2.1 Operazioni interne

La disciplina Iva delle operazioni di commercio elettronico indiretto tra soggetti residenti in Italia, incluse le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, è disciplinata dalle disposizioni contenute dal DPR 633/72.

NOTA BENE!

Alle operazioni riconducibili al commercio elettronico indiretto, caratterizzate dalla consegna materiale dei beni attraverso i canali tradizionali (posta, corriere, ecc.), si applica, se il cliente è un “privato consumatore”, la disciplina delle vendite per corrispondenza.

Per questa ragione, secondo la Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 274/E/2009, le corrispondenti operazioni non sono soggette:

- ***né all’obbligo di emissione della fattura**, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione della cessione, come previsto dall’art. 22, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972;*
- ***né all’obbligo di certificazione dei corrispettivi** mediante il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale, poiché opera l’esonero di cui all’art. 2, lett. oo), del D.P.R. n. 696/1996.*

I corrispettivi giornalieri delle vendite, comprensivi dell’Iva, devono essere, tuttavia, annotati nel registro di cui all’ art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 entro il giorno non festivo successivo a quello di effettuazione dell’operazione e con riferimento al giorno di effettuazione.

Inoltre in sede di liquidazione dell’iva periodica, lo scorporo dell’Iva deve avvenire con il metodo matematico (no ventilazione).

2.2 Operazioni intracomunitarie

Le operazioni di commercio elettronico indiretto che avvengono tra soggetti residenti in diversi Paesi Ue, essendo equiparate alla vendita a distanza, seguono la disciplina Iva applicabile alle operazioni intracomunitarie (artt. 40, co.3, co. 4 lett. b) e 41, co. 1 lett. b) DL 331/93).

Sono esclusi dalla disciplina della vendita a distanza i seguenti beni (art. 41, co. 1 lett. b) DL 331/93):

- mezzi di trasporto nuovi;
- beni da installare montare o assemblare da parte del fornitore o per suo conto;
- prodotti soggetti ad accisa.

NOTA BENE!

Beni soggetti ad accisa

Nelle vendite on line di beni soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente, non è applicabile il regime delle vendite a distanza.

In una recente interrogazione parlamentare in occasione del question time del 19 Marzo 2015 è stato specificato che l'applicazione dell'art. 41 del DL 331/93 sta penalizzando i produttori di vino ed alcolici che vendono direttamente on line a clienti privati.

Nella risposta fornita è stato specificato che tale impostazione non può essere modificata dal legislatore domestico né tantomeno disattesa per un effetto di interpretazioni difformi.

Pertanto per i beni soggetti ad accisa il luogo impositivo non dipende dalla condizione relativa all'ammontare delle vendite effettuate nello Stato membro di destinazione, ma soltanto dal soggetto che organizza il trasporto o spedizione dei beni. Se quest'ultimo è curato dal cedente, l'Iva è dovuta nel Paese di destinazione, mentre se la spedizione (o trasporto) è curata dal cessionario non residente, l'operazione resta soggetta ad Iva in Italia. (Nota Agenzia delle Entrate prot. N. 20462 del 15 febbraio 2013).

	<i>Soggetto che cura il trasporto/spedizione</i>	<i>Luogo impositivo</i>
<i>Beni soggetti ad accisa</i>	<i>Fornitore</i>	<i>Paese Ue del cliente a prescindere dalla soglia</i>
	<i>Cliente</i>	<i>Paese Ue del fornitore a prescindere dalla soglia</i>

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 39 del 31 Marzo 2005, ha precisato che "le cosiddette vendite a distanza sono caratterizzate non solo dalla circostanza che l'acquisto è perfezionato da un soggetto privato, ma soprattutto dal fatto che il trasporto della merce venduta è effettuato direttamente a cura del fornitore o per suo conto; ne consegue che la cessione è da intendersi non imponibile anche se avviene nello stesso punto di vendita del soggetto fornitore, qualora il trasporto a destino sia effettuato dal fornitore o per suo conto."

NOTA BENE!

Le operazioni di commercio elettronico sia "diretto" che "indiretto" effettuate in ambito intracomunitario, richiedono che l'operatore nazionale, operante in veste di soggetto Iva, sia iscritto al VIES (Vat Exchange Information System), indipendentemente dal fatto che intervenga in qualità di fornitore o cliente (si rimanda al cap. 4 della "Guida Pratica alle novità IVA 2015 nei rapporti internazionali").

Nell'ambito delle operazioni intracomunitarie si possono configurare in generale tre ipotesi:

1) Acquisto intracomunitario in cui il cedente è un soggetto comunitario e l'acquirente è un soggetto privato fiscalmente residente nel territorio italiano.

L'applicazione dell'Iva avviene in Italia, se il cedente comunitario ha effettuato vendite nei confronti di privati italiani nell'anno precedente o in corso d'anno, per un ammontare pari o superiore ad euro 35.000. In tale caso, il soggetto comunitario **è tenuto a nominare un rappresentante fiscale, ovvero a procedere all'identificazione diretta in Italia, ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. 633/1972**, al fine di assolvere gli obblighi ai fini Iva nei confronti dell'erario italiano. Viceversa, in caso di non superamento del predetto limite, il cedente comunitario assoggetta l'operazione ad Iva nel suo Stato di residenza, salvo che abbia optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.

2) Cessione intracomunitaria in cui il cedente è un soggetto Iva italiano e l'acquirente è un privato consumatore residente in altro Stato membro dell'Ue.

Viene applicata l'Iva in Italia se l'ammontare delle cessioni effettuate nell'altro Stato membro non ha superato, nell'anno solare precedente, né supera in quello in corso, la soglia di euro 100.000, ovvero la soglia dell'eventuale minore ammontare stabilito dallo Stato di destinazione dei beni.

Nella tabella sottostante vengono indicate le soglie previste dagli Stati membri:

Stato membro	Soglia	Stato membro	Soglia
Austria	35.000 €	Svezia	320.000 SEK
Belgio	35.000 €	Finlandia	35.000 €
Olanda	100.000 €	Cipro	35.000 €
Danimarca	280.000 DKK	Estonia	35.000 €
Germania	100.000 €	Lettonia	35.000 €
Grecia	35.000 €	Lituania	125.000 LTL
Spagna	35.000 €	Malta	35.000 €
Francia	100.000 €	Polonia	160.000 PLN
Irlanda	35.000 €	Repubblica Ceca	1.140.000 CZK
Italia	35.000 €	Slovacchia	35.000 €
Lussemburgo	100.000 €	Slovenia	35.000 €
Portogallo	35.000 €	Ungheria	35.000 €
Gran Bretagna	70.000 GBP	Bulgaria	70.000 BGN
Romania	118.000 RON	Croazia	270.000 HRK

Nella fattispecie in cui il fatturato realizzato dall'impresa italiana nell'altro Stato membro dovesse superare tale soglia, oppure per le operazioni sotto soglia, il fornitore italiano decidesse di optare per l'applicazione dell'Iva nel Paese di destinazione, la procedura da adottare da parte dell'operatore nazionale sarà la seguente:

- acquisire una posizione Iva (mediante identificazione diretta o nomina di un rappresentante fiscale) nello Stato di destinazione del bene per rilevare la cessione intracomunitaria fittizia ed effettuare il corrispondente acquisto intracomunitario;

- assoggettare ad imposta la cessione nello Stato di destinazione, ivi territorialmente rilevante ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/72.

NOTA BENE!

Le disposizioni sopraenunciate non appaiono perfettamente in linea con l'art. 33. Paragrafo 1, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui le vendite a distanza nei confronti di privati o altri non soggetti passivi d'imposta andrebbero considerate cessioni interne nello Stato di arrivo e quindi fuori campo Iva in Italia e non cessioni intracomunitarie non imponibili.

Essendo pertanto trattate alla stregua di cessioni intracomunitarie, è prevista la presentazione del Mod. Intra 1-bis ai fini fiscali e statistici senza compilare la colonna 3 (codice Iva dell'acquirente), ed inoltre l'operazione concorre a formare plafond e a determinare lo status di esportatore abituale del cedente (Agenzia delle Dogane 27. Febbraio 2003, n. 8).

Ai sensi dell'art. 22 del Reg. CE n. 1777/2005, ripreso dall'art. 16 del Reg. 282/2011 di rifusione, se nel corso di un anno civile il massimale applicato da uno Stato membro viene superato resta valida la disciplina applicata per le vendite effettuate nel periodo precedente al superamento della soglia e tali cessioni rimangono tassate nello Stato dal quale i beni sono partiti o sono stati spediti. Invece, la cessione che determina il superamento della soglia va tassata nel Paese di destinazione, così come tutte le successive cessioni effettuate in tale Stato membro nello stesso anno e nell'anno civile successivo.

L'operatore italiano può, in ogni caso, optare per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro, dandone comunicazione all'Amministrazione finanziaria italiana nella dichiarazione Iva.

NOTA BENE!

Vendite a distanza beni omaggio.

La disciplina delle vendite a distanza non si estende alla cessione dei beni omaggio.

Infatti le suddette cessioni effettuate nei confronti di soggetti privati stabiliti in un altro Paese Ue non sono contemplate dalla disciplina degli acquisti e cessioni intracomunitarie di cui al DL 331/93.

La sopracitata disciplina ha i seguenti presupposti :

- *la movimentazione del bene;*
- *l'acquisizione della proprietà o di un altro diritto reale sul bene da parte di un soggetto passivo d'imposta;*
- *l'onerosità dell'operazione.*

L'assenza di un corrispettivo nella fattispecie degli omaggi, comporta la disapplicazione della disciplina intracomunitaria. Per le suddette operazioni si seguiranno pertanto le regole Iva nazionali, con la conseguente rilevanza territoriale in Italia dell'omaggio.

Pertanto nella fattispecie di vendite nei confronti di uno Stato Ue al di sopra dei 100.000 euro, il bene principale e quello omaggio verrebbero trattati in maniera differente:

- *il primo in regime di non imponibilità iva ex Art. 41 co. 1 lett b) DL 331/93;*
- *il secondo con esposizione dell'iva nazionale, se applicabile (art. 2 co.2 DPR 633/72)*

3) Cessione e acquisto intracomunitario in cui il cedente e l'acquirente sono residenti in differenti Stati comunitari e sono entrambi soggetti passivi Iva

L'applicazione dell'Iva avviene secondo le regole dettate in via generale per gli acquisti intracomunitari, con l'applicazione dell'Iva attraverso il meccanismo del *reverse charge* nel Paese del soggetto acquirente.

Nella tabella sottostante vengono schematizzate le tre ipotesi sopradescritte:

Cedente	Acquirente	Applicazione Iva
P.Iva comunitaria	Privato italiano	L'applicazione dell'Iva avviene in Italia, se il cedente comunitario ha effettuato vendite nei confronti di privati italiani nell'anno precedente o in corso d'anno per un ammontare pari o superiore ad euro 35.000, o se ha optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.
Italiano	Privato comunitario	1) volume d'affari fino a 100.000 Iva italiana (salvo che non sia prevista una soglia inferiore) 2) per volume d'affari oltre € 100.000 Iva del Paese dell'acquirente e nomina di rappresentante fiscale o identificazione diretta in tale Paese.
P.Iva comunitaria	P.Iva comunitaria	L'acquirente verserà l'Iva nel proprio Paese tramite il meccanismo del <i>reverse charge</i> .

2.3 Operazioni Extra-Ue

Per quanto riguarda le operazioni di commercio elettronico indiretto aventi ad oggetto beni provenienti da Stati non appartenenti all'Unione Europea, ovvero beni ceduti da soggetti italiani ad acquirenti residenti in Paesi non comunitari, si rendono applicabili le seguenti disposizioni:

IMPORTAZIONI (Acquisto beni da Paese Extra-Ue)	artt. 67 e segg., D.P.R. 633/1972	Iva, applicata in dogana, dovrà essere assolta congiuntamente alle imposte doganali.
ESPORTAZIONI (cessioni beni in paesi Extra-Ue)	art. 8, D.P.R. 633/1972	Emissione di una fattura senza applicazione dell'imposta.

NOTA BENE!

Le importazioni di beni spediti a mezzo posta sono soggette allo stesso regime doganale ed Iva di tutte le altre importazioni.

Le spedizioni postali sotto forma di lettere e pacchi si considerano dichiarate in dogana per l'immissione in libera pratica nel momento della loro presentazione. In dogana il destinatario è considerato il dichiarante e quindi il debitore dell'obbligazione doganale all'importazione.

Per importazioni < a 1.549,37 euro l'Iva e i diritti sono anticipati dall'amministrazione postale.

Per importazioni > a 1.549,37 euro, è necessario presentare in dogana una dichiarazione su modello conforme DAU.

3. Commercio elettronico diretto

Il commercio elettronico diretto è caratterizzata dal fatto che l'intera operazione commerciale (cessione e consegna del bene) avviene unicamente per via telematica, attraverso la fornitura di prodotti virtuali non tangibili.

I servizi ed i beni ceduti (software, siti web, immagini, testi, basi di dati, musica, film, ecc.), originariamente dematerializzati, vengono, infatti, concretati all'arrivo dal destinatario (*download*).

Secondo l'Art. 7, comma 1 del Regolamento UE 282/2011 "I servizi prestati tramite mezzi elettronici...comprendono i servizi 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"

Le principali tipologie di servizi forniti tramite mezzi elettronici sono le seguenti:

(Allegato I regolamento UE n. 282/2011)

1. FORNITURA DI SITI WEB E WEB-HOSTING, GESTIONE A DISTANZA DI PROGRAMMI E ATTREZZATURE

- a) hosting di siti web e di pagine web
- b) manutenzione automatica di programmi, remota e on line
- c) amministrazione remota di sistemi
- d) conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente
- e) fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste

2. FORNITURA DI SOFTWARE E RELATIVO AGGIORNAMENTO

- a) accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti
- b) bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari
- c) driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti
- d) installazione automatica on line di filtri per i siti web
- e) installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls)

3. FORNITURA DI IMMAGINI, TESTI E INFORMAZIONI E MESSA A DISPOSIZIONE DI BASI DI DATI

- a) accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica
- b) accesso o scaricamento di fotografie o immagini o salvaschermi
- c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche
- d) abbonamento a giornali o riviste on line
- e) siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web
- f) notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line
- g) informazioni on line generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo
- h) fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web
- i) utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet

4. FORNITURA DI MUSICA, FILM, GIOCHI, COMPRESI I GIOCHI DI SORTE O D'AZZARDO, PROGRAMMI O MANIFESTAZIONI POLITICI, CULTURALI, SPORTIVI, SCIENTIFICI O DI INTRATTENIMENTO

- a) accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari
- b) accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni
- c) accesso o scaricamento di film
- d) scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari
- e) accesso a giochi on line automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono lontani gli uni dagli altri

5. FORNITURA DI PRESTAZIONI DI INSEGNAMENTO A DISTANZA

- a) 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
- b) libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano

Il Reg. Ue 1042/2013 ha modificato, con decorrenza 01.01.2015 l'elenco dei servizi che non si considerano prestati con mezzi elettronici:

a)	servizi di teleradiodiffusione
b)	servizi di telecomunicazione
c)	beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente
d)	CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi
e)	materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste
f)	CD e audiocassette
g)	video cassette e DVD
h)	giochi su CD-ROM
i)	servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica
j)	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
k)	servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche
l)	servizi di conservazione dei dati off line
m)	servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione
n)	servizi di helpdesk telefonico
o)	servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta
t)	prenotazione on line di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini
u)	prenotazione on line di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini

3.1 Territorialità della disciplina Iva applicabile fino al 31.12.2014

Con il recepimento della “Direttiva Servizi” (Dir. N. 2008/8/CE) tramite il D.Lgs. 18/2010, dal 1° gennaio 2010 i servizi elettronici, nonché quelli di telecomunicazione e teleradiodiffusione sono disciplinati sotto il profilo territoriale sia dall’art. 7-ter DPR 633/72 (tutt’oggi in vigore) sia dagli art. 7-sexies e 7-septies (modificati come vedremo nei paragrafi successivi) DPR 633/72.

Pertanto per il commercio elettronico diretto veniva applicato il seguente trattamento Iva fino alla data del 31.12.2014:

Prestazioni rese a privati italiani da parte di soggetti Extra-Ue	L'art. 7-sexies, co. 1, lett. f), D.P.R. 633/1972, in deroga alla regola generale contenuta nell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, prevedeva la rilevanza ai fini Iva in Italia delle prestazioni rese tramite mezzi elettronici da parte di un soggetto Extra-Ue nei confronti di un privato domiciliato in Italia o ivi residente senza domicilio all'estero. L'Iva pertanto veniva applicata in Italia in quanto si presumeva che le prestazioni fossero ivi utilizzate e l'operatore Extra-Ue doveva identificarsi nel territorio dello Stato. Per evitare l'identificazione in ogni Stato in cui operava, l'operatore Extra-Ue si poteva identificare in un qualsiasi Stato Ue ed eseguiva i versamenti Iva relativi a tutte le operazioni svolte in Ue (art. 74-quinquies DPR 633/72 e servizio V@t on e-service: VOES)
Prestazioni rese a privati italiani/Ue da parte di soggetti italiani/Ue	L'art. 7-ter, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972 prevede che per le prestazioni di servizi rese a privati italiani (o Ue) da parte di soggetti stabiliti in Italia rileva il luogo di stabilimento del prestatore.

	<p>Pertanto tali prestazioni sono assoggettate ad Iva in Italia.</p> <p>Da tale regola si può desumere che i servizi resi a privati italiani da parte di soggetti stabiliti nell' Ue sono assoggettati ad Iva nello Stato Ue del prestatore.</p>
<p>Prestazioni tra soggetti passivi italiani e soggetti passivi Ue</p>	<p>Regola contenuta nell'art. 7-ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, in base alla quale la territorialità è collegata esclusivamente al committente.</p> <p>Pertanto tali prestazioni sono assoggettate ad Iva in Italia se rese a soggetti passivi ivi stabiliti.</p> <p>Il committente nazionale è tenuto ad assolvere gli adempimenti Iva con l'integrazione della fattura emessa dal prestatore Ue.</p> <p>Gli operatori italiani, a seguito delle modifiche apportate all'art. 21, D.P.R. 633/1972, sono tenuti ad emettere fattura anche per le operazioni senza Iva di cui all'art. 7-ter rese a soggetti Ue, con la dicitura “inversione contabile”.</p>
<p>Prestazioni tra soggetti passivi italiani e soggetti passivi Extra-Ue</p>	<p>Regola di cui all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, in base alla quale tali prestazioni sono assoggettate ad Iva in Italia se rese a soggetti passivi ivi stabiliti.</p> <p>A differenza di quanto sopra, i committenti italiani devono assolvere gli adempimenti Iva esclusivamente con l'emissione di un'autofattura ex art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972.</p> <p>Gli operatori italiani, a seguito delle</p>

	modifiche apportate all'art. 21, D.P.R. 633/1972, sono tenuti ad emettere fattura anche per le operazioni senza Iva di cui all'art. 7-ter rese a soggetti Extra-Ue, con la dicitura “operazione non soggetta”.
--	--

Quanto sopradescritto viene schematizzato nella seguente tabella:

Fornitore	Cliente	Iva in Italia
Italiano	Soggetto Iva stabilito in Altro Paese Ue	NO
	Soggetto Iva stabilito al di fuori della Ue	NO
	Privato stabilito in altro Paese Ue	SI
	Privato stabilito al di fuori della Ue	NO
Comunitario	Soggetto Iva stabilito in Italia	SI
	Privato stabilito in Italia	NO
Extra-Ue	Soggetto Iva stabilito in Italia	SI
	Privato stabilito in Italia	SI

3.2 Novità sulla territorialità della disciplina Iva a partire dal 01 gennaio 2015

Dal 1° gennaio 2015, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 58 della Dir. N. 2006/112/CE, ad opera dell' art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE, **per i rapporti B2C è previsto che i servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore siano territorialmente rilevanti nel Paese del committente.**

Le suddette novità territoriali sono state introdotte in Italia dall'art. 1 del D.Lgs. 42/2015.

In particolare a seguito della modifica dell'art. 7 – sexies comma 1 lett. f) e g) del DPR 633/72, si considerano soggette a Iva in Italia, se rese a committenti non soggetti passivi d'imposta “le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero” e “le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione Europea”

Alla luce del nuovo criterio territoriale applicabile per i servizi digitali resi nei rapporti B2C, sono state conseguentemente abrogate le lett. h) e i) dell'art. 7-septies DPR 633/72, relative alle prestazioni di servizi digitali forniti a clienti extracomunitari, non soggetti passivi.

Quindi in base alla nuova normativa, dal 1° gennaio 2015, per quanto attiene ai servizi digitali, non c'è più una distinzione tra rapporti “B2B” e “B2C”, poiché le operazioni in esame saranno assoggettate ad Iva nel Paese del committente (soggetto Iva o meno) a prescindere dal luogo in cui il prestatore si considera stabilito (Paese Ue o Extra-Ue).

A livello procedurale, le modalità di applicazione dell'Iva saranno, invece, differenziate a seconda dello status del committente (soggetto Iva o meno), in quanto:

- nei rapporti "B2B", l'imposta sarà applicata dal cliente con il meccanismo del *reverse charge*;
- nei rapporti "B2C", invece, l'imposta sarà applicata direttamente dal fornitore (comunitario o extracomunitario):
 1. previa identificazione ai fini Iva nel Paese Ue del committente,
 2. avvalendosi del regime speciale del "Mini Sportello Unico" (MOSS).

NOTA BENE!

Fino al 31.12.2014 era previsto un sistema di registrazione chiamato VOES (V@T ON SERVICES) che permetteva agli operatori extracomunitari di identificarsi in Italia per assolvere gli obblighi Iva relativi ai servizi resi tramite mezzi elettronici nei confronti di privati consumatori comunitari (art. 74-quinquies DPR 633/72.

Per aderire al Voes i soggetti Extra-Ue dovevano presentare prima dell'effettuazione delle operazioni per via telematica un'apposita dichiarazione al Centro Operativo di Pescara il quale notificava il numero identificativo attribuito, nonché il conto corrente su cui effettuare il pagamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione Iva presentata trimestralmente.

I soggetti registrati al Voes automaticamente dal 01 gennaio 2015 migrano nel regime speciale Moss.

3.3 Status e luogo di stabilimento del committente

In base alle sopracitate novità introdotte dall'art. 1 del D.Lgs. n. 42/2015, assume sempre più rilevanza per il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, l'individuazione dello status e del luogo di stabilimento del committente.

La qualifica del committente della prestazione di servizi deve essere determinata attraverso i criteri presuntivi definiti dall'art. 18 del Reg. Ue n.282/2011, così come riformulato dal Reg. Ue n. 1040/2013 con effetto dal 1° gennaio 2015.

In particolare le Note esplicative pubblicate il 03.04.2014 dalla Commissione Europea a tal proposito sottolineano che:

“Il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici **può considerare tutti i destinatari che non gli comunicano un numero individuale di identificazione Iva come persone che non sono soggetti passivi**. In tal modo potrà stabilire immediatamente e con certezza se il pagamento dell'Iva sia di sua competenza (come nel caso di qualunque prestazione a persone che non sono soggetti passivi oppure a soggetti passivi nello stesso Stato membro) oppure se è il destinatario a doversi assumere l'onere dell'imposta (perché la prestazione è a favore di un soggetto passivo in un altro Stato membro). Il prestatore ha la facoltà di scegliere se avvalersi di questa disposizione. Può trattare i destinatari privi di un numero individuale di identificazione Iva come consumatori finali. Così facendo si tutela da qualsiasi obbligo di assolvimento successivo nel caso in cui il destinatario non gli comunichi mai un proprio numero individuale di identificazione Iva; tale circostanza può essere interpretata come un'indicazione del fatto che il destinatario effettivamente non ha agito in quanto soggetto passivo”.

Una volta stabilito lo status del committente si rende necessario individuare il relativo luogo di stabilimento, di indirizzo permanente o di residenza abituale del cliente, in particolare del committente soggetto privato.

Qualora non sia possibile determinare il luogo in cui il destinatario sia effettivamente stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale, sarà necessario procedere applicando talune presunzioni, definite dagli artt. 24-bis e 24-ter del Reg. UE n. 1042/2013, che hanno carattere relativo siccome

possono essere superate (alle condizioni previste dagli artt. 24-quinquies e 24-septies del suddetto regolamento), da parte degli stessi prestatori o dalle Autorità fiscali.

In particolare, le presunzioni stabilite dall'art. 24 bis sopracitato, stabiliscono che qualora i servizi forniti richiedano la presenza fisica del destinatario nel luogo in cui il prestatore rende il servizio, si presumerà che il destinatario sia stabilito in predetto luogo e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo.

L'esempio indicato nelle Note esplicative della Commissione Europea sopracitate, spiega proprio tale presunzione. L'esempio citato prende in considerazione un soggetto inglese che si reca in vacanza in Spagna e acquista un credito per poter utilizzare un paio di ore internet presso un locale pubblico in Spagna. In questo caso il servizio verrà assoggettato ad Iva in Spagna in forza della suddetta presunzione. Se il medesimo soggetto, durante il suo soggiorno in Spagna, usufruisse di servizi elettronici (ad es. file audio MP3) scaricati tramite il proprio cellulare (quindi utilizzando una network inglese) continueranno ad essere assoggettati ad Iva inglese.

Le note esplicative inoltre si dilungano nell'analisi dei casi in cui la fruizione dei servizi avviene a bordo di navi, treni o altri mezzi di trasporto e sulle diverse presunzioni in base alle modalità con cui il servizio viene reso (tramite rete fissa, tramite decoder, tramite rete mobile, wi-fi, ecc.).

Gli elementi di prova (almeno tre) che il fornitore potrebbe fornire per confutare le presunzioni sopra descritte basate sul luogo di fruizione del servizio sono:

1. indirizzo di fatturazione del destinatario;
2. indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario;
3. le coordinate bancarie utilizzate per il pagamento;
4. il prefisso del Paese associato al numero telefonico utilizzato;
5. altre informazioni commerciali pertinenti.

Qualora non siano applicabili le presunzioni basate sul luogo di fruizione del servizio, il fornitore dovrà individuare almeno due elementi non contraddittori per poter comunque presumere il luogo di stabilimento del consumatore.

4. Il Mini One Stop Shop (c.d. Moss)

Dal 1° gennaio 2015, il regime speciale Iva, precedentemente applicato come anzidetto ai servizi elettronici forniti a consumatori finali da prestatori non stabiliti nell'Unione Europea, è stato esteso nel suo campo di applicazione anche ai soggetti passivi identificati ai fini Iva in uno Stato membro.

Pertanto per ridurre e semplificare gli adempimenti fiscali derivanti dalla modifica della territorialità dei servizi digitali, il legislatore europeo ha previsto su base opzionale un regime speciale cosiddetto "Moss – Mini One Stop Shop" che consente di dichiarare e versare l'imposta dovuta per le prestazioni verso privati consumatori europei ovunque fornite, nel solo Paese di identificazione.

NOTA BENE!

Ai sensi dell'art. 2 comma 3, regolamento n. 967/2012, i soggetti potevano registrarsi al MOSS dall'1.10.2014, fermo restando l'effettiva applicabilità del regime dal 01.01.2015.

Per gli operatori l'adesione al Moss è facoltativa, ma se si decide di avvalersene l'operatore dovrà applicare il regime in tutti gli Stati membri e dovrà indicare un unico Paese di identificazione.

Ovviamente l'applicazione del suddetto regime prevede il rispetto da parte degli operatori che si iscrivono al regime speciale Moss delle regole di fatturazione e delle aliquote Iva applicate nei vari Paesi Ue.

Viene riportata una tabella delle aliquote applicabili nei diversi Paesi dell'Ue e degli obblighi di fatturazione previsti dai vari stati.

Stato membro	Aliquota ordinaria	Aliquota ridotta	Obbligo di emissione fattura per i servizi digitali nei rapporti B2C
Austria	<ul style="list-style-type: none"> • 20% per gli altri servizi; • 19% per i servizi resi nei Comuni di Jungholz e Mittelberg 	10% per i servizi resi dalle imprese di teleradiodiffusione	NO
Belgio	21%		NO
Bulgaria	20%		NO
Cipro	19%		SI
Croazia	25%		SI
Danimarca	25%		SI
Estonia	20%		NO
Finlandia	24%		NO
Francia	20%	<ul style="list-style-type: none"> • 10% per i servizi di teleradiodiffusione; • 5,5% e-book; • 2,1% quotidiani in formato elettronico 	NO
Germania	19%		NO
Gran Bretagna	20%		NO
Grecia	<ul style="list-style-type: none"> • 23%; • 16% Isole greche 		NO
Irlanda	23%		NO
Italia	22%	4% e-book	NO
Lettonia	21%		NO
Lituania	21%		SI
Lussemburgo	17%	3% e-book	NO
Malta	18%		NO
Olanda	21%		NO
Polonia	23%	8% per ricezione radio e tv	NO
Portogallo	<ul style="list-style-type: none"> • 23%; • 22% Madeira; • 18% isole Azzorre 		NO
Repubblica Ceca	21%		NO
Romania	24%		SI
Slovacchia	20%		NO
Slovenia	22%		SI
Spagna	21%		SI
Svezia	25%		NO
Ungheria	27%		SI

NOTA BENE!

Per gli e-book dal 1° gennaio 2015 si applica l'aliquota ridotta del 4% mentre per i restanti prodotti editoriali è prevista l'applicazione di tale aliquota solo se venduti su supporto fisico, quindi non solo se cartacei ma anche se il loro contenuto viene veicolato attraverso CD, CD-ROM, chiavette Usb, ecc .(circolare 23/E/2014).

I prodotti editoriali on-line, diversi dagli e-book, sono invece soggetti all'aliquota ordinaria (attualmente pari al 22%).

4.1 Obblighi di fatturazione per i soggetti passivi italiani

Prendendo in esame la disciplina vigente in Italia, gli obblighi di fatturazione relativi ai servizi di commercio elettronico diretto resi da fornitori italiani vanno esaminati distinguendo la fattispecie in cui il cliente sia un soggetto passivo Iva o meno, e sia stabilito in Italia o in Paese Ue o Extra-Ue.

Nell' ipotesi in cui il cliente italiano sia un soggetto passivo Iva il fornitore dovrà emettere fattura e come regola generale la fattura dovrà essere emessa al momento del pagamento del corrispettivo. (art. 6, co. 3 DPR 633/72).

Se il cliente è un soggetto privato consumatore in base al **nuovo art. 22 co. 1 n. 6-ter del DPR 633/72**, la fattura non deve essere emessa se non richiesta dal cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione (ovvero il pagamento del corrispettivo).

NOTA BENE!

Per completare la totale dispensa dagli obblighi di certificazione fiscale dei corrispettivi per i servizi digitali resi nei confronti di privati consumatori italiani, con un apposito Decreto Ministeriale sarà previsto più in generale l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi per i clienti privati consumatori (art. 7 co. 2 D.Lgs. 42/2015).

Per quanto attiene ai servizi resi a clienti stabiliti in altri Paesi Ue o Extra-Ue, e pertanto non territorialmente rilevanti in Italia, occorre distinguere a seconda dello status del cliente: soggetto Iva o privato.

Se il cliente estero è un soggetto Iva l'operazione è esclusa da Iva in Italia (art. 7-ter DPR 633/72) ed è previsto l'obbligo di fatturazione:

- entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione della prestazione;
- specificando in fattura la dicitura "inversione contabile" se il cliente è debitore d'imposta in altro Stato membro; oppure "operazione non soggetta" se il cliente è stabilito in un Paese Extra-Ue.

Se il cliente estero è un cliente privato, fermo restando che l'operazione è esclusa da Iva in Italia, gli obblighi del fornitore italiano sono diversi a seconda che il medesimo sia o meno registrato al Moss. In particolare:

- **fornitore iscritto al Moss:** è esonerato dagli obblighi di fatturazione e registrazione per i servizi digitali resi a clienti di altri Paesi Ue;
- **fornitore non iscritto al Moss:** per i clienti di altri Paesi Ue, deve identificarsi ai fini Iva (direttamente o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale) nei vari Paesi membri dei clienti.

NOTA BENE!

La semplificazione effettuata, mediante l'introduzione dell'art. 22 co. 6-ter DPR 633/72, suggerita dalla Commissione Europea, è andata oltre a quanto raccomandato.

Infatti l'alleggerimento degli obblighi di fatturazione è previsto non solo per le operazioni rientranti nel Moss ma anche per quelle effettuate in Italia e quindi al di fuori del regime speciale.

4.2 Soggetti interessati

Possono avvalersi del Moss sia i soggetti passivi stabiliti nell'Unione Europea (**regime UE**) sia quelli stabiliti fuori dal territorio comunitario (**regime non Ue**).

NOTA BENE!

Il regime Moss vale anche per gli operatori che adottano il regime di vantaggio

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 75/E del 2015, ha chiarito che i contribuenti in regime fiscale di vantaggio che effettuano o ricevono prestazioni di servizi all'estero applicano le ordinarie regole di territorialità disciplinate dagli artt. 7-ter ss. del DPR 633/72.

Pertanto il contribuente in regime fiscale di vantaggio, nel caso in cui svolga prestazioni di servizi elettronici resi a committenti privati stabiliti in un Paese comunitario, ai fini del corretto assolvimento degli obblighi d'imposta è tenuto ad identificarsi in ciascun Stato membro oppure in alternativa può avvalersi del regime speciale Moss disciplinato dall'art. 74-sexies DPR 633/72.

Le tipologie di regimi previste dal Moss sono le seguenti:

<p>REGIME UE (NUOVO art. 74-sexies DPR 633/72): valido per i soggetti residenti nell'Unione Europea o Extra-Ue con stabili organizzazioni nella Comunità.</p>	<p>Lo Stato membro di identificazione è quello in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica, mentre se un soggetto passivo non ha fissato la sede della propria attività economica nella comunità, lo Stato membro di identificazione sarà quello in cui dispone di una stabile organizzazione. I soggetti passivi che dispongono di più stabili organizzazioni hanno la facoltà di scegliere il Paese di una delle stabili organizzazioni come proprio Stato di identificazione ai fini del Moss, anche se la scelta non può essere revocata prima del termine del secondo anno successivo a quello di esercizio. Il numero individuale di registrazione Iva è identico a quello già assegnato al soggetto passivo dallo Stato membro di identificazione per le prestazioni di servizi nazionali.</p>
--	--

NOTA BENE!

Il regime Ue non si applica ai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici forniti in uno Stato membro in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione (art. 57-quater Reg. UE n. 282/2011).

Esempio:

Impresa italiana con sede in Italia e stabili organizzazioni in Spagna e Germania. Il regime speciale si applica per tutti i servizi digitali B2C resi nella Ue, ad eccezione di quelli resi a clienti italiani, spagnoli e tedeschi. Per quest'ultimi verrà applicato il regime Iva ordinario.

REGIME NON UE

(NUOVO art. 74-quinquies DPR 633/72)

Riservato ai soggetti passivi che nell'Unione Europea non hanno la sede della propria attività economica, non dispongono di una stabile organizzazione, non sono registrati né tenuti a essere identificati ai fini Iva.

Il prestatore può scegliere qualunque Paese membro come Stato di identificazione che gli assegnerà un numero individuale di identificazione con formato EUxxxxxxxx. I soggetti passivi già registrati al regime speciale Voes (si rimanda a pag. 22 della presente Guida) non esclusi al 31.12.2014 saranno registrati automaticamente nel regime speciale Moss con la partiva Iva assegnata con il regime speciale Voes.

NOTA BENE!

Un soggetto passivo Extra-Ue, registrato o tenuto ad essere registrato ai fini Iva nell'Unione Europea, ma non stabilitovi, non potrà ricorrere né al "Regime Non UE", essendo tenuto a essere identificato ai fini Iva, né al "Regime Ue", non avendo alcuna sede nell'Ue.

Pertanto in questo caso il soggetto passivo sarà costretto a registrarsi in ogni Stato membro in cui presti i propri servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettrici.

("Guida al Mini Sportello Unico per l'Iva" redatta dalla Commissione Europea di Bruxelles il 23.10.2013).

4.3 Registrazione al Moss in Italia

Le linee guida per la registrazione al Moss, sono state dettagliatamente enunciate nella “Guida al mini sportello unico per l’Iva” redatta dalla Commissione Europea di Bruxelles il 23.10.2013.

Le modalità operative per consentire alle imprese italiane ed extracomunitarie di registrarsi in Italia a decorrere dal 1° ottobre 2014 ai fini dell’applicazione dei regimi speciali (UE e non Ue) previsti per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi nei rapporti B2C, sono state definite dal provvedimento n. 122854 dell’Agenzia delle Entrate.

Il citato provvedimento dell’Agenzia delle Entrate opera una distinzione a seconda che la registrazione si riferisca:

REGIME	SOGGETTI	MODALITA’
“Regime UE”	<ul style="list-style-type: none">- soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all’estero, identificati ai fini Iva in Italia,- soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall’Unione Europea che dispongono di una Stabile organizzazione nel territorio dello Stato.	Utilizzano le funzionalità rese disponibili tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali.
“Regime Non UE”	<ul style="list-style-type: none">- soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall’Ue non stabiliti né identificati in alcuno Stato UE che scelgono di identificarsi in Italia.	Compilano un modulo on line disponibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese. L’Agenzia, per il tramite del Centro Operativo di Venezia, effettuate le necessarie verifiche, comunica al richiedente al fine di completare la registrazione il numero di Partita Iva attribuito e le credenziali di accesso ai servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate.

Con il provvedimento n. 56191/2015 l'Agenzia delle Entrate ha indicato i dati che i soggetti intenzionati ad aderire al Moss devono trasmettere sia nella fase di registrazione al Moss sia nella dichiarazione speciale Iva da trasmettere trimestralmente attraverso l'apposito portale elettronico .

Di seguito vengono riportati gli allegati al suddetto provvedimento per quanto attiene alla registrazione:

- **Allegato A:** schema richiesta registrazione Regime Non Ue;
- **Allegato B:** schema richiesta registrazione Regime UE.

NOTA BENE!

D. E' possibile accedere al regime MOSS pur non essendo registrati al sistema VIES?

R. Si, l'iscrizione al VIES non è condizione per l'accesso al Regime MOSS.

D. Il committente soggetto passivo Iva, non è iscritto al VIES, è considerato ai fini del Moss un privato consumatore?

R. In termini generali, la soggettività ai fini dell'Iva non dipende dalla iscrizione al VIES, pertanto, essendo il committente un soggetto passivo Iva, lo stesso non può essere considerato, ai fini dell'applicazione del regime opzionale Iva MOSS, un soggetto privato.

Ad esempio, se un operatore spagnolo effettua le prestazioni di servizi TTE (di telecomunicazione, di teleradiodiffusione od elettroniche) nei confronti di un soggetto passivo Iva italiano non iscritto al VIES, le stesse saranno soggette ad Iva in base alla disciplina ordinaria in quanto operazioni B2B che esulano dall'applicazione del regime MOSS.

(Risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate ai quesiti più frequenti sottoposti dagli operatori:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/MOSS/Risposte+ai+quesiti+piu+frequenti/Vies+e+MOSS/>).

Allegato A

Schema di dati per la richiesta di identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 74-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

I dati contenuti nello schema disponibile in lingua inglese nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 1.1 concernente la richiesta di registrazione ai fini dell'identificazione in Italia dei soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, sono i seguenti:

- 1) per le persone fisiche: il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita e se esistente la ditta;
- 2) per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, ovvero la ragione sociale;
- 3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo;
- 4) l'indirizzo completo dove si esercita l'attività;
- 4) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web;
- 5) il codice identificativo fiscale eventualmente attribuito dallo Stato di residenza o domicilio;
- 6) la dichiarazione di non essere già identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'interno dell'Unione europea;
- 7) le informazioni bancarie: intestatario, numeri OBAN o IBAN e BIC;
- 8) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione;
- 9) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni.

Allegato B

Schema di dati per l'esercizio dell'opzione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 74-sexies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

I dati contenuti nello schema disponibile nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 1.1 concernente l'esercizio dell'opzione da parte dei soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, sono i seguenti:

- 1) il numero di partita IVA;
- 2) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web;
- 3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo se al di fuori dell'Unione europea;
- 4) i numeri individuali d'identificazione IVA o, se non disponibili, numeri di registrazione fiscale attribuiti dagli Stati membri, diversi da quello di identificazione, in cui il soggetto passivo ha una o più stabili organizzazioni;
- 5) gli indirizzi postali completi e ragioni sociali delle stabili organizzazioni in uno o più Stati membri diversi da quello di identificazione;
- 6) i numeri d'identificazione IVA come soggetto passivo non stabilito attribuiti dagli Stati membri;
- 7) le informazioni bancarie: intestatario, numeri IBAN e BIC;
- 8) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione;
- 9) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni;
- 10) l'indicazione che precisa se il soggetto passivo rientra in un gruppo IVA.

NOTA BENE!

Qualora un soggetto passivo che si avvale del regime Ue disponga di stabili organizzazioni al di fuori dello Stato membro di identificazione, dovrà includere nelle informazioni per il Moss il numero di identificazione iva o quello di registrazione fiscale, la ragione sociale e l'indirizzo di ogni stabile organizzazione in altri Stati membri. Ciò è necessario indipendentemente dal fatto che la stabile organizzazione preli o meno servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o servizi elettronici.

Inoltre sempre nell'ambito del Regime UE, un soggetto passivo che sia registrato ai fini Iva in un altro Stato membro, senza però esservi stabilito, dovrà includere nei dati di registrazione per il Moss il numero di identificazione Iva.

(“Guida al mini sportello unico per l’Iva” redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013).

4.3.1 Effetti della registrazione

Gli effetti della registrazione decorrono dal primo giorno del trimestre civile seguente quello in cui il soggetto passivo comunica nello Stato membro di identificazione l'intenzione di iniziare ad avvalersi del regime. Pertanto se comunica allo Stato membro di identificazione l'intenzione di iniziare ad utilizzare il regime ad esempio dal 15 febbraio 2015 un soggetto passivo potrà avvalersi del Moss per le prestazioni effettuate dal 01 aprile 2016.

NOTA BENE!

Nel caso in cui siano già state poste in essere operazioni rilevanti ai fini del MOSS è possibile retrodatare l'iscrizione al giorno in cui si è effettuata la prima operazione, purché se ne dia comunicazione allo Stato membro di identificazione entro il decimo giorno del mese successivo a quello della data della prima operazione.

("Guida al mini sportello unico per l'iva" redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013).

4.3.2 Cause di esclusione

I soggetti registrati al Moss sono esclusi dal regime speciale se (art. 74-quinquies, co. 5 DPR 633/72):

- comunicano di non fornire più servizi digitali (almeno 15 giorni prima della fine del trimestre che precede quello in cui il soggetto passivo intende cessare di avvalersi del regime speciale);
- si può presumere che le loro attività di fornitura di servizi digitali siano cessate;
- non soddisfano più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale;
- persistono a non osservare le disposizioni relative al regime speciale.

L'amministrazione finanziaria nei suddetti casi emette il provvedimento motivato di esclusione dal regime speciale, avverso il quale è ammesso ricorso.

NOTA BENE!

Si presume che le attività del soggetto passivo coperte dal regime speciale siano cessate se il soggetto passivo non ha prestato alcun servizio nell'ambito del regime speciale per 8 trimestri civili consecutivi.

("Guida al mini sportello unico per l'iva" redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013)

4.3.3 Dichiarazione trimestrale

I soggetti registrati al Moss devono presentare e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, tramite apposito portale, per ciascun trimestre ed entro il giorno 20 del mese successivo il trimestre di riferimento, una dichiarazione Iva dalla quale risultino (art. 74-quinquies, co. 6 e 74-sexies co.4 DPR 633/72):

- il numero di identificazione;
- l'ammontare delle prestazioni di servizi digitali effettuate nel trimestre di riferimento, distinte per ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti, suddivise per aliquote e al netto dell'Iva;
- le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- l'ammontare dell'Iva suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- per i soggetti che dispongono di stabili organizzazioni in altri Paesi membri:
 - l'ammontare dei servizi digitali resi tramite una stabile organizzazione in ciascuno Stato membro, diverso da quello in cui quest'ultima è localizzata e in cui i clienti hanno il domicilio o la residenza;
 - il numero individuale di identificazione Iva o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa.

Le dichiarazioni per il Moss dovrebbero essere compilate in Euro, benché gli Stati membri di identificazione che non hanno adottato la moneta possano richiedere che le dichiarazioni vengano redatte utilizzando la loro valuta nazionale. Tuttavia nel trasmettere le informazioni relative alle dichiarazioni agli altri Stati membri, dovranno convertire l'importo in Euro al tasso di cambio pubblicato dalla banca centrale europea nell'ultimo giorno del periodo di dichiarazione (art. 74-quinquies, co. 8 DPR 633/72).

Dal 1° aprile 2015 sono disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate per gli operatori nazionali e per quelli extracomunitari registrati al Moss le funzionalità operative per la trasmissione della dichiarazione trimestrale (comunicato stampa n. 55 dell'Agenzia delle Entrate del 30 marzo 2015).

NOTA BENE!

Nella Parte 2 della "Guida al mini sportello unico per l'iva" redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013, vengono forniti alcuni chiarimenti su aspetti pratici della Dichiarazione Iva nel regime speciale.

Di seguito si riportano alcune precisazioni:

8) Cosa succede se in un determinato trimestre non si prestano servizi in nessuno Stato membro di consumo?

Un soggetto passivo che non effettui alcun tipo di prestazione nell'Ue nell'ambito del Moss è tenuto a trasmettere una dichiarazione a saldo zero.

10) Cosa accade se in un trimestre successivo viene emessa una nota di credito?

La nota di credito dovrebbe essere oggetto di una rettifica della dichiarazione Iva per il Moss relativa al periodo di dichiarazione della prestazione.

11) Un soggetto passivo può presentare una dichiarazione con saldo negativo?

No. Qualora venga emessa una nota di credito o in caso di mancato pagamento totale o parziale (tenendo presente le norme dello Stato membro di consumo relative alle deduzioni per crediti irrecuperabili), è necessario rettificare la dichiarazione Iva per il Moss in cui è stata dichiarata la prestazione originale.

La dichiarazione deve essere redatta utilizzando il modello approvato con provvedimento dell’Agenzia delle Entrate n. 56191/2015.

Si riportano di seguito gli allegati al provvedimento:

- **Allegato C:** per i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall’Unione Europea non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro;
- **Allegato D:** per i soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all’estero, identificati ai fini Iva in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall’Ue che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Allegato C

Schema di dati per la dichiarazione trimestrale IVA riepilogativa delle operazioni effettuate dai soggetti passivi identificati ai sensi dell'articolo 74-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

I dati contenuti nello schema disponibile in lingua inglese nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 2.1. concernente la dichiarazione IVA trimestrale sono i seguenti:

- 1) il numero di identificazione attribuito al soggetto domiciliato o residente fuori dell'Unione europea;
- 2) l'anno solare e il trimestre di riferimento;
- 3) la data di inizio e fine del periodo nel caso in cui il soggetto passivo presenti più di una dichiarazione IVA per lo stesso trimestre;
- 4) il codice Paese dello Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
- 5) l'ammontare, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici effettuate nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti, suddiviso per aliquote;
- 6) le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
- 7) l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto, suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
- 8) l'importo totale dell'imposta dovuta.

Allegato D

Schema di dati per la dichiarazione trimestrale IVA riepilogativa delle operazioni effettuate dai soggetti passivi identificati ai sensi dell'articolo 74-sexies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

I dati contenuti nello schema disponibile nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 2.2 concernente la dichiarazione trimestrale sono i seguenti:

- 1) il numero di partita IVA;
- 2) l'anno solare e il trimestre di riferimento;
- 3) la data di inizio e fine del periodo nel caso in cui il soggetto passivo presenti più di una dichiarazione IVA per lo stesso trimestre;

per le prestazioni effettuate a partire dalla sede dell'attività economica o dalla stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per ogni Stato membro di residenza o domicilio dei committenti in cui l'IVA è dovuta:

- 4) il codice Paese dello Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
- 5) l'ammontare, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici effettuate nel periodo di riferimento, suddiviso per aliquote;
- 6) le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;
- 7) l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto, suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti;

8) l'importo totale dell'imposta dovuta;

per le prestazioni effettuate da stabili organizzazioni in altri Stati membri dell'Unione europea, oltre ai dati di cui ai punti 4, 6, 7 e 8:

9) l'ammontare, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici effettuate nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti, diverso da quello in cui la stabile organizzazione è localizzata, suddiviso per aliquote;

10) il numero individuale d'identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione, incluso il codice Paese del soggetto passivo;

per le prestazioni effettuate a partire dalla sede dell'attività economica o dalla stabile organizzazione nel territorio dello Stato e per quelle effettuate da stabili organizzazioni in altri Stati membri dell'Unione europea:

11) l'importo totale dell'imposta dovuta per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici effettuate dalla sede dell'attività economica o dalla stabile organizzazione nel territorio dello Stato e da tutte le stabili organizzazioni in tutti gli altri Stati membri.

NOTA BENE!

E' importante notare che, qualora un soggetto passivo abbia una sede in uno Stato membro, tutti i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici prestati da tale soggetto passivo a privati in quello Stato membro vengono dichiarati nelle dichiarazioni iva nazionali di tale sede e non nell'ambito del Moss. Ciò vale sia per le prestazioni effettuate dalle sedi del soggetto passivo al di fuori dello Stato membro sia al suo interno.

Non si applica invece agli Stati membri in cui il soggetto passivo è registrato ai fini dell'Iva, ma non ha una stabile organizzazione.

Esempio:

Il soggetto passivo A ha la sede sociale nel Regno Unito e stabili organizzazioni in Francia e Belgio. La sede sociale presta servizi di telecomunicazione a privati in Francia e in Germania. La stabile organizzazione in Belgio fornisce servizi di telecomunicazione a privati in Francia e Germania.

Il soggetto passivo A dichiara le prestazioni effettuate in Germania tramite la dichiarazione Iva per il Moss nel Regno Unito, ma deve dichiarare altresì quelle fornite in Francia nella dichiarazione Iva nazionale della stabile organizzazione.

("Guida al mini sportello unico per l'Iva" redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013).

4.3.4 Versamento dell'Iva

I soggetti entro il 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione effettuano il versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione stessa (art. 74-quinquies, co. 9 DPR 633/72).

Trimestre	Periodo	Scadenza
1°	Dal 1° gennaio al 31 marzo	20 aprile
2°	Dal 1° aprile al 30 giugno	20 luglio
3°	Dal 1° luglio al 30 settembre	20 ottobre
4°	Dal 1° ottobre al 31 dicembre	20 gennaio

Il versamento del tributo deve essere riferito ad una determinata dichiarazione. Pertanto nella causale del pagamento va sempre indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce.

Non è possibile effettuare il pagamento con modello F24 nonché utilizzare eventuali crediti d'imposta in compensazione (art. 1 co. 1 D.M. 20.04.2015)

L'imposta deve essere versata secondo una delle seguenti modalità:

Operatori	Modalità
UE	<ul style="list-style-type: none">- Avviene con addebito diretto (richiesto direttamente dal soggetto tramite il portale Moss) su conto corrente bancario o postale aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.- Nella richiesta di addebito inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate tramite il portale MOSS l'operatore deve indicare il codice IBAN del conto sul quale deve essere effettuato l'addebito e il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.

NON UE	<ul style="list-style-type: none"> - Bonifico in Euro su un conto corrente apposito aperto presso la banca d'Italia nel caso in cui l'operatore non dispone di un conto corrente aperto presso un istituto convenzionato con l'Agenzia delle Entrate. - Il bonifico deve essere intestato all'Agenzia delle Entrate e nella causale del bonifico deve essere indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.
---------------	--

4.3.5 Detrazione e rimborso dell'Iva versata nel regime speciale Moss

In base alle disposizioni introdotte dagli artt. 2 e 4 del D.Lgs. n. 42/2015 per i soggetti passivi iscritti al Moss è vietata la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi ai servizi digitali posti in essere, mentre è possibile ottenere il rimborso dell'imposta pagata nei vari paesi membri.

REGIME UE (art. 74-sexies DPR 633/72) relativo a:

- Soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia.
- Soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Ue che dispongano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Divieto di detrazione

L'operatore che ha optato per il regime speciale non può esercitare la detrazione dell'iva assolta sugli acquisti di beni/servizi in Italia, fatta eccezione per quelli relativi alle operazioni effettuate nell'ambito di attività non soggette al regime speciale (art. 74- sexies co. 5 DPR 633/72).

In relazione all'imposta sugli acquisti effettuati in altri Paesi membri i medesimi soggetti possono esercitare la detrazione dell'imposta alle seguenti condizioni:

- l'operatore nazionale sia identificato ai fini Iva in tali Paesi;
- i suddetti acquisti non siano relativi all'attività soggetta al regime speciale.

Diritto di rimborso

I soggetti passivi che applicano il regime Ue e che sono registrati in Italia, possono richiedere il rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi effettuati in altri Paesi membri attraverso la procedura prevista dall'art. 38-bis1 DPR 633/72.

REGIME UE (art. 74-septies DPR 633/72) relativo a:

- Soggetti passivi domiciliati o residenti in altro Stato membro ed ivi identificati che abbiano chiesto in detto Stato membro l'applicazione del regime speciale.

Divieto di detrazione

Tali operatori se **identificati anche in Italia** recuperano l'imposta pagata sugli di beni/servizi effettuati nel territorio dello Stato esercitando la detrazione dall'ammontare dell'imposta addebitata sulle operazioni attive non soggette al regime speciale (art. 74-septies co. 2 DPR 633/72).

Diritto di rimborso

Ai sensi dell'art. 74-septies co.2 DPR 633/72 i suddetti **soggetti se non identificati in Italia** possono richiedere il rimborso dell'imposta ai sensi dell'art. 38bis2 del DPR 633/72.

REGIME NON UE (art. 74-quinquies DPR 633/72) relativo a:

- Soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell' UE, non stabiliti né identificati in alcun Paese membro.

Divieto di detrazione

Nei confronti dei soggetti passivi Extra-Ue registrati al Moss in Italia resta precluso l'esercizio della detrazione per gli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio dello Stato. (art. 74-quinquies co. 11 DPR 633/72).

Diritto di rimborso

Ai sensi del nuovo co. 1-bis dell'art. 38-ter DPR 633/72, i soggetti passivi Extra-Ue iscritti al Moss in Italia possono richiedere il rimborso dell'iva non detratta in Italia.

Rimborsi di eccedenze di versamento a soggetti aderenti al Moss

Come previsto dall'art. 38-bis3 del DPR 633/72, nel caso in cui l'operatore Moss effettui pagamenti Iva in eccesso rispetto al dovuto, l'eccedenza viene rimborsata entro trenta giorni sul conto corrente indicato dal contribuente.

Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura del 2% annuo, con decorrenza dal trentunesimo giorno di ripartizione.

NOTA BENE!

Il Paese di identificazione, in base ai dati della dichiarazione trimestrale presentata dagli operatori aderenti al MOSS, distribuisce l'importo dell'Iva incassata nei diversi Paesi di consumo.

Nel regime Ue il Paese di identificazione trattiene una percentuale sulle somme incassate:

- *30% dei versamenti relativi al periodo compreso fra il 01.01.2015 e il 31.12.2016;*
- *15% dei versamenti relativi al periodo compreso tra il 01.01.2017 e il 31.12.2018.*
- *0% dei versamenti a partire dal 01.01.2019.*

4.3.6 Controlli e sanzioni

L'art. 5 del D.lgs. n. 42/2015 ha introdotto importanti novità in merito ai controlli e alle sanzioni per gli operatori che optano per il regime Moss.

In particolare ha introdotto nella legislazione italiana tre nuovi articoli:

ARTICOLO	NORMATIVA	CONTENUTO
art. 54-ter DPR 633/72	CONTROLLI AUTOMATIZZATI SUI SOGGETTI PASSIVI IDENTIFICATI IN ITALIA AI SENSI DELL' ART. 74-QUINQUIES (soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio dell' UE) O DELL'ART. 74-SEXIES (soggetti residenti o domiciliati nel territorio italiano) DPR 633/72	Entro il decimo giorno successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione trimestrale o per il versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate verifica l'avvenuta presentazione della dichiarazione e la tempestività dei versamenti. Nel caso rilevi delle incongruenze è tenuta ad inoltrare al contribuente un sollecito. Nel caso di persistente inosservanza l'Agenzia delle Entrate notifica al soggetto

		passivo inadempiente un provvedimento motivato di esclusione dal regime. Il contribuente può presentare ricorso avverso al suddetto provvedimento.
art. 54-quater DPR 633/72	ATTIVITA' DI LIQUIDAZIONE DELL'IVA DOVUTA SUI SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE ED ELETTRONICI resi da soggetti Extra-UE identificati in Italia o da soggetti identificati in altro Stato Ue	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. L'Amministrazione Finanziaria in base ai dati desunti dalle dichiarazioni trimestrali presentate provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione dell'imposta. Qualora dai controlli automatizzati emerga un risultato diverso da quello riportato nella dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, una comunicazione contenente l'intimazione ad adempiere. Il contribuente deve provvedere al pagamento (entro 60 giorni dal ricevimento dell'intimazione ad adempiere) dell'imposta dovuta e non versata, unitamente alla sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997.

<p>art. 54-quinquies DPR 633/72</p>	<p>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</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con apposito avviso di accertamento procede alla rettifica delle dichiarazioni trimestrali presentate, nei rispettivi stati di identificazione dai soggetti passivi aderenti al regime speciale Moss. A quest'ultimi l'Agenzia delle Entrate comunica inoltre la mancata presentazione della dichiarazione trimestrale che deve essere sanata entro 30 giorni. Trascorso tale termine l'Agenzia delle Entrate provvede a determinare l'imposta dovuta per le medesime prestazioni emanando un apposito avviso di accertamento induttivo.</p>
--	--	--

Per quanto attiene al regime sanzionatorio, in linea con quanto previsto dall'art. 63-ter del Reg. Ue n. 967/2012, è stato implementato il D.lgs. n.471/1997, introducendo nel suddetto decreto, specifiche ipotesi sanzionatorie per i soggetti che hanno optato per il regime speciale del Moss.

In particolare è stato modificato:

- **l'art. 5 del D.Lgs. n. 471/97**, avente ad oggetto le violazioni relative alla dichiarazione dell'Iva, al fine di dare compiuta disciplina alle violazioni inerenti alla dichiarazione trimestrale, nonché alla richiesta di registrazione;
- **l'art. 8 del D.Lgs. n. 471/97**, avente ad oggetto le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, al fine di consentirne l'applicazione anche alla dichiarazione trimestrale.

Di seguito vengono schematizzate le violazioni e le relative sanzioni inserite nei suddetti articoli.

Violazione	Sanzione
Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale (art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 471/97)	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta in Italia (con un minimo di 258 euro)
Dichiarazione trimestrale da cui risulti un'imposta inferiore a quella dovuta (art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 471/97)	Dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta in Italia
Richiesta di registrazione per il regime speciale MOSS presentata con dati incompleti o inesatti, 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. (art. 5 co. 6 D.Lgs. n. 471/97)	Da 516 a 2.065 euro
Violazioni relative al contenuto della dichiarazione trimestrale. (art. 8 D.Lgs. n. 471/97)	Da 258 a 2.065 euro

NOTA BENE!

Il soggetto passivo che abbia optato per il regime speciale 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. 471/97.

SINTESI DELLE NOVITA' INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 42 31/03/2015

NOVITA'	NORMATIVA	CONTENUTO	
Territorialità dei servizi digitali	art. 7-sexies co. 1 lett. f) DPR 633/72	Servizi elettronici rilevanti dove è localizzato il committente	
	art. 7-sexies co.1 lett. g) DPR 633/72	Servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione rilevanti dove è localizzato il committente, se utilizzati nell'Ue	
	Art. 7-septies co.1 lett. h) e i) DPR 633/72	abrogato	
Regole fatturazione servizi digitali	Art. 22, co 1 n. 6-ter DPR 633/72	Esonero fatturazione servizi digitali	
Regole operative registrazione Moss	Art. 74-quinquies DPR 633/72	"REGIME NON UE"	<ul style="list-style-type: none"> - Esonero dagli obblighi di cui al titolo II del DPR 633/72 - Obbligo di conservazione idonea documentazione e per 10 anni
	Art. 74-sexies DPR 633/72	"REGIME UE"	
	Art. 74-septies DPR 633/72	<ul style="list-style-type: none"> - Soggetti Extra-Ue con stabile organizzazione in altro Paese Ue - Operatori localizzati in altri stati comunitari 	Esonero dagli obblighi di cui al titolo II del DPR 633/72
Pagamento dell'imposta regime Moss	Art. 74-octies DPR 633/72	<ul style="list-style-type: none"> - Per il versamento dell'imposta non è possibile avvalersi della compensazione. 	
Recupero dell'imposta a credito	Art. 38-bis2 co.1 DPR 633/72	Rimborsi Iva soggetti comunitari: possibilità di richiesta anche se vengono prestati in Italia servizi digitali	

	38-ter co. 1 bis DPR 633/72	Rimborsi Iva soggetti aderenti in Italia al Moss con regime Extra-Ue: consentito anche in assenza di reciprocità con lo Stato di stabilimento del prestatore e se vengono prestati in Italia servizi digitali.
	38-bis3 DPR 633/72	Recupero versamenti per i soggetti identificati al Moss in Italia che effettuano versamenti in eccesso.
Controlli e accertamento delle dichiarazioni trimestrali presentate dai soggetti aderenti al Moss	Art. 54-ter DPR 633/72	Controlli automatizzati sulla dichiarazione trimestrale inviata telematicamente
	Art. 54-quater DPR 633/72	Liquidazione dell'imposta dei soggetti non residenti
	Art. 54-quinquies DPR 633/72	Accertamento dell'imposta dovuta dai soggetti non residenti
Sanzioni	art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 471/97	Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale: dal 120% al 240% dell'imposta dovuta in Italia (con un minimo di 258 euro)
	art. 5 co. 1 D.Lgs. n.471/97	Dichiarazione trimestrale da cui risulti un'imposta inferiore a quella dovuta: dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta in Italia
	art. 5 co. 6 D.Lgs. n. 471/97)	Richiesta di registrazione per il regime speciale MOSS presentata con dati incompleti o inesatti, 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: da 516 a 2.065 Euro
	art. 8 D.Lgs. n. 471/97)	Violazioni relative al contenuto della dichiarazione trimestrale: da 258 a 2.065 Euro



Con riferimento alla "Guida Pratica alle novità IVA 2015 nei rapporti internazionali" pubblicata a Luglio 2015 è stata realizzata una nuova guida che affronta in modo dettagliato e fornisce indicazioni utili agli operatori in relazione alle principali criticità associate al commercio elettronico.

In particolare si è posta l'attenzione sulla disciplina fiscale del commercio elettronico, diretto ed indiretto, e sulle nuove regole inerenti la territorialità dei servizi digitali che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2015. A tal proposito è stato dato ampio spazio alla trattazione nel nuovo sportello unico per i servizi telematici c.d. Moss.

Il manuale verrà periodicamente aggiornato, in seguito alla pubblicazione di eventuali chiarimenti e provvedimenti relativi agli argomenti trattati.



Camera di Commercio
Bergamo



Camera di Commercio
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA
BRESCIA



CAMERA DI
COMMERCIO
MILANO



Camera di Commercio
Como



CAMERA di
COMMERCIO
MONZA BRIANZA



Camera di Commercio
Cremona



Camera di Commercio
Pavia



Camera di Commercio
Lecco



Camera di Commercio
Sondrio



Camera di Commercio
Lodi



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO
AGRICOLTURA DI VARESE