

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

L'allegato schema di decreto legislativo è volto a recepire le disposizioni, aventi decorrenza 1° gennaio 2015, contenute nell'articolo 5 della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi.

Si tratta di disposizioni che modificano i criteri di territorialità delle prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, per le quali viene stabilito che l'IVA è dovuta nel luogo ove il committente è stabilito ovvero ha il domicilio o la residenza.

Lo stesso articolo 5 della direttiva 2008/8/CE prevede l'istituzione dei regimi speciali del "mini sportello unico" (in inglese, "Mini One Stop Shop" abbreviato in MOSS) in base ai quali i soggetti passivi non stabiliti nell'Unione europea (soggetti extra-UE) ed i soggetti passivi stabiliti nell'Unione europea (soggetti UE) aderiscono, rispettivamente, al "regime non UE" ed al "regime UE" per assolvere l'IVA dovuta, ai sensi dei nuovi criteri di territorialità, negli Stati membri di stabilimento dei committenti non soggetti passivi (c.d. "Stati membri di consumo").

L'adesione avviene nel c.d. "Stato membro di identificazione" come segue: a) per un soggetto extra-UE richiedendo la registrazione in uno qualsiasi degli Stati membri dell'Unione europea a scelta del soggetto passivo; b) per un soggetto UE optando per il regime speciale nello Stato membro ove è stabilito.

L'adesione al MOSS rappresenta una forte misura di semplificazione, in quanto i soggetti passivi che optano per detto regime non sono tenuti ad identificarsi in ciascuno Stato membro di consumo per l'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e versamento dell'IVA ivi dovuta, ma effettuano un'unica dichiarazione ed un unico versamento per l'IVA dovuta in tutti gli Stati membri ove non sono stabiliti.

È doveroso ricordare che il mini sportello unico rappresenta un'evoluzione normativa del regime speciale già in vigore per le prestazioni di servizi elettronici rese da soggetti passivi stabiliti fuori dell'Unione europea e disciplinato dall'articolo 74-quinquies del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Passando all'esame del provvedimento, l'articolo 1 modifica l'articolo 7-sexies del citato d.P.R. n. 633/1972, prevedendo che, per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, l'IVA è dovuta in Italia, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore del servizio, se il



committente è domiciliato o residente nel territorio dello Stato. All'articolo 7-septies dello stesso decreto le lettere h) ed i) vengono opportunamente abrogate alla luce dell'applicazione del nuovo criterio di territorialità.

L'articolo 2 del provvedimento provvede quindi a sostituire il testo del citato articolo 74-quinquies del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel quale confluisce quindi la disciplina del regime speciale per i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea (c.d. "regime non UE"), i quali, se non sono stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione europea, possono identificarsi in Italia per assolvere agli obblighi IVA per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti nell'Unione europea.

A tal fine, i soggetti non UE che intendono avvalersi del mini sportello unico presentano apposita richiesta di registrazione all'ufficio competente dell'Agenzia delle entrate, il quale comunica al soggetto richiedente il numero di identificazione attribuito. Successivamente, ogni variazione dei dati presentati deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate.

I soggetti passivi non UE identificati in Italia ai fini del MOSS sono dispensati dagli obblighi di cui al titolo II del d.P.R. n. 633/1972, ma sono tenuti a presentare, per ciascun trimestre solare ed entro il giorno venti del mese successivo al trimestre di riferimento, anche qualora non abbiano effettuato operazioni, una dichiarazione dalla quale devono risultare il numero di identificazione, le aliquote applicate in ciascuno Stato membro, l'ammontare delle prestazioni di servizi effettuate in ciascuno Stato membro di consumo, suddiviso per aliquote, nonché l'ammontare dell'IVA spettante a ciascuno Stato membro di consumo, anch'esso suddiviso per aliquote; entro lo stesso termine previsto per la presentazione della suddetta dichiarazione, i soggetti passivi devono effettuare il versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione medesima.

In ogni caso, resta fermo che i soggetti passivi non UE identificati ai fini del MOSS non possono detrarre dall'imposta dovuta quella relativa agli acquisti di beni e servizi, ma possono soltanto chiedere a rimborso, ai sensi dell'articolo 38-ter, comma 1-bis, del d.P.R. n. 633/1972, l'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato.

I soggetti passivi che optano per il MOSS sono tenuti a conservare idonea documentazione delle operazioni rientranti in detto regime fino alla fine del decimo anno successivo a quello di effettuazione delle medesime e di fornirla su richiesta all'Amministrazione finanziaria ed alle autorità fiscali degli Stati membri di consumo.

Costituiscono cause di esclusione dal regime speciale in questione la comunicazione della cessazione della fornitura di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici



da parte del soggetto passivo non UE identificato secondo le modalità sopra descritte ovvero se si presume che detta attività sia cessata, ovvero se il soggetto passivo perde i requisiti necessari per avvalersi del regime od, infine, se persiste a non osservare le norme relative al regime speciale.

Inoltre, l'articolo 2, lettera b), del provvedimento aggiunge, dopo l'articolo 74-quinquies, l'articolo 74-sexies che disciplina un regime speciale per i soggetti passivi stabiliti ed identificati in Italia (c.d. "regime UE"), i quali possono, ai fini dell'assolvimento degli obblighi in materia di IVA per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti negli altri Stati membri dell'Unione europea, optare per l'applicazione delle disposizioni previste dal sopra descritto articolo 74-quinquies. A tali soggetti si applicano oltre alle disposizioni dell'articolo 74-quinquies anche talune specifiche disposizioni contenute nell'articolo 74-sexies del d.P.R. n. 633/1972.

Si premette che il soggetto passivo optante per il regime UE, essendo già identificato in Italia, utilizza lo stesso numero di partita IVA attribuitogli ai sensi dell'articolo 35 del d.P.R. n. 633/1972 anche in relazione all'opzione esercitata per il MOSS.

Inoltre, l'articolo 74-sexies prevede che l'opzione per il regime UE può essere esercitata anche dai soggetti passivi stabiliti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Per evitare abusi, tuttavia, tali soggetti extra-UE, qualora dispongano di stabili organizzazioni anche in altri Stati membri dell'Unione europea, non possono revocare l'opzione prima del termine del secondo anno successivo a quello del suo esercizio.

Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi i soggetti aderenti al regime UE sono tenuti ad indicare nella dichiarazione trimestrale dell'IVA anche l'ammontare dei servizi resi, tramite una stabile organizzazione in ciascuno Stato membro, diverso da quello in cui quest'ultima è localizzata, in cui i committenti hanno il domicilio o la residenza, nonché il numero individuale d'identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa.

Il soggetto passivo che ha esercitato l'opzione per il regime UE non può detrarre dall'imposta dovuta nell'ambito MOSS quella relativa agli acquisti di beni e servizi. Detto soggetto passivo può, però, esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, qualora spettante ai sensi dell'articolo 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972, dall'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività non assoggettate al regime speciale svolte dal medesimo soggetto passivo.



Infine, viene aggiunto l'articolo 74-septies, che contiene disposizioni applicabili ai soggetti passivi identificati ai fini del MOSS in un altro Stato membro, prevedendo, in particolare, che tali soggetti passivi, che hanno chiesto in detto Stato membro l'applicazione del MOSS e che risultino identificati anche in Italia, recuperano l'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio dello Stato detraendola, ai sensi dell'articolo 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972, dall'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività non assoggettate al regime speciale svolte dal soggetto passivo stesso. Inoltre, è previsto che, qualora tali soggetti passivi non risultino identificati in Italia, possono chiedere il rimborso dell'imposta ai sensi dell'articolo 38-bis2 del medesimo d.P.R. n. 633/1972 anche in deroga a quanto previsto al comma 1, secondo periodo, dello stesso articolo.

Con riferimento all'IVA dovuta sulle prestazioni dei servizi in questione effettuate nel territorio dello Stato, i soggetti passivi identificati ai fini del MOSS in un altro Stato membro sono tenuti al rispetto degli obblighi previsti nell'ambito dei regimi UE e non UE previsti per l'applicazione del MOSS nonché a fornire, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, idonea documentazione relativa alle operazioni effettuate.

Con l'articolo 3 del provvedimento si disciplinano le modalità di riscossione dell'IVA versata sia dai soggetti aderenti in Italia ai regimi non UE e UE di cui agli articoli 74-quinquies e 74-sexies del d.P.R. n. 633/1972 sia dai soggetti aderenti agli analoghi regimi in un altro Stato membro. All'uopo si rinvia all'emanazione di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze.

Inoltre, l'articolo 4 del provvedimento:

- modifica il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 38-bis2 del d.P.R. n. 633/1972; tale intervento è volto a consentire ai soggetti, identificati ai fini MOSS in un altro Stato membro e che abbiano effettuato in Italia acquisti di beni nell'ambito di tale regime speciale, di recuperare l'IVA relativa a tali acquisti attraverso la procedura prevista dalla direttiva 2008/9/CE, anche nel caso in cui tali soggetti abbiano svolto in Italia servizi rientranti in tale regime speciale;

- introduce il comma 1-bis nell'articolo 38-ter del d.P.R. n. 633/1972, al fine di consentire il rimborso dell'IVA relativa a acquisti effettuati per la prestazione di servizi rientranti nel regime MOSS con il particolare meccanismo previsto dalla direttiva 86/560/CE del Consiglio, del 17 novembre 1986; tale modifica è necessaria per garantire anche a soggetti passivi non UE, stabiliti in Paesi che non soddisfano il requisito della reciprocità, previsto dalla direttiva 86/560/CE citata e che abbiano svolto in Italia servizi rientranti in tale regime speciale, l'accesso alla particolare procedura di rimborso;



• introduce nel d.P.R. n. 633 del 1972 il nuovo articolo 38-bis3 al fine di disciplinare il rimborso di eventuali eccedenze di versamento: a) nel caso in cui l'Italia, Stato membro di identificazione, rilevi un versamento eccedente rispetto a quanto dichiarato dal contribuente nella dichiarazione trimestrale; b) nel caso in cui l'Italia, Stato membro di consumo, rilevi, in seguito ad un controllo automatico, un versamento eccedente rispetto a quanto dovuto dal contribuente; c) nel caso in cui l'Italia, Stato membro di identificazione, riceva da uno Stato membro di consumo l'avviso che al contribuente è stata rimborsata una quota parte di imposta versata ma non dovuta, con la conseguenza che la restante quota parte, trattenuta ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 3, del regolamento UE n. 904/2010, deve essere rimborsata dallo Stato membro di identificazione.

Per quanto riguarda invece i poteri ispettivi degli Uffici e le modalità di accertamento dell'imposta, sono state previste norme speciali al fine di adeguare il sistema dei controlli nazionali alle particolarità del MOSS.

A tale fine l'articolo 5 (Disposizioni in materia di controlli sulle dichiarazioni) del provvedimento, modificando il d.P.R. n. 633/1972, ha introdotto gli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies.

Articolo 54 ter

Il controllo è finalizzato a verificare l'avvenuta presentazione della dichiarazione da parte dei fornitori di servizi, identificati in Italia, e la rispondenza dei dati dichiarati con quelli contenuti nel portale telematico, nonché la tempestività dei versamenti dell'imposta. Dal controllo effettuato può scaturire l'invio di un sollecito da parte dell'Amministrazione se la dichiarazione non è stata presentata ovvero quando l'imposta versata risulta essere inferiore a quella dovuta.

Tale obbligo di sollecito a carico dello Stato membro di identificazione, sia in caso di mancata presentazione della dichiarazione che in caso di mancato pagamento ovvero di pagamento inferiore al dovuto, è peraltro previsto dal regolamento comunitario n. 967 del 9 ottobre 2012.

Inoltre, nelle ipotesi di persistente violazione delle norme, ciò può essere motivo di esclusione dal regime MOSS (art. 74-quinquies, comma 5); in tali casi, secondo la norma in commento, l'Amministrazione finanziaria emette un provvedimento motivato di esclusione.

Articolo 54-quater

La norma introduce la procedura di liquidazione automatica dell'imposta dovuta e riguarda sia le dichiarazioni presentate da soggetti identificati in Italia ai sensi dell'articolo 74-quinquies, che di soggetti identificati in altro Stato membro, ai sensi dell'articolo 74-septies.



Si tratta, in entrambi i casi, di soggetti che hanno effettuato prestazioni di servizi nei confronti di consumatori domiciliati o residenti in Italia, per le quali è dovuta l'imposta nel territorio dello Stato.

In tale fase l'Amministrazione corregge eventuali errori materiali o di calcolo e controlla la rispondenza dei versamenti effettuati con quella dell'imposta risultante dalla dichiarazione.

Qualora a seguito del controllo emerga un importo diverso (maggiore o inferiore) da quello indicato dal contribuente, la norma stabilisce che ne sia data comunicazione per via elettronica al contribuente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. In caso di maggiore imposta dovuta la predetta comunicazione contiene l'intimazione ad adempiere entro sessanta giorni dal ricevimento della stessa. Al contribuente è riservata la possibilità di far valere dati o elementi presumibilmente non valutati dall'amministrazione in sede di liquidazione. Sotto il profilo della riscossione la norma introduce inoltre la possibilità di utilizzare la cooperazione amministrativa per il recupero dei crediti ai sensi della direttiva 2010/24/UE e delle convenzioni internazionali tra lo Stato di consumo (Italia) e gli Stati di residenza dei prestatori di servizi, o dove essi dispongano di beni o valori, quando l'amministrazione verifichi che il debitore non dispone di fonti di reddito o beni nel territorio nazionale.

Articolo 54-quinquies

La norma introduce un controllo sostanziale nei confronti del soggetto iscritto al MOSS in relazione all'imposta dovuta in Italia. Si può trattare sia di una rettifica di una dichiarazione infedele che di accertamento induttivo nei casi di omessa presentazione della dichiarazione stessa.

Le fonti di innesco possono essere costituite sia dagli elementi informativi che il soggetto passivo deve conservare ai sensi dell'art. 63-quater del regolamento comunitario n. 967 del 9 ottobre 2012 che da altri elementi di cui l'Amministrazione finanziaria è venuta in possesso per il tramite della cooperazione amministrativa.

Infine, si rileva che l'art. 63-ter del regolamento n. 967 del 2012 citato, ai fini dell'accertamento e del calcolo di interessi, sanzioni ed altri oneri per le violazioni commesse dai soggetti passivi nell'ambito del regime speciale del MOSS, demanda alla legislazione dello Stato membro di consumo.

A tal fine, nel rispetto del principio di legalità che informa anche la disciplina delle sanzioni tributarie non penali, in sede di recepimento della normativa comunitaria, l'articolo 6 del



provvedimento integra il d.lgs. n. 471/1997 – recante la disciplina delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto – introducendo specifiche ipotesi sanzionatorie configurabili all'interno del regime speciale, non riconducibili in alcuna delle fattispecie attualmente disciplinate dal decreto.

In particolare, viene modificato l'articolo 5 del D.Lgs. n. 471/1997, avente ad oggetto le violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto, al fine di dare compiuta disciplina alle violazioni inerenti la dichiarazione trimestrale, nonché la richiesta di registrazione. Con la medesima finalità viene modificato l'articolo 8 del decreto, avente ad oggetto le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, al fine di consentirne l'applicazione anche alla dichiarazione trimestrale di cui all'articolo 74-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, all'articolo 7 del decreto legislativo si rinvia ad uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate con i quali si individuano gli Uffici competenti allo svolgimento delle attività e dei controlli, nonché si definiscono le modalità operative e gestionali necessarie per l'esecuzione dei rimborsi e per l'attuazione delle disposizioni dei regimi speciali.

Infine, all'articolo 8 si fissa la decorrenza delle nuove disposizioni al 1° gennaio 2015, riconoscendo comunque la possibilità di aderire ai regimi speciali già a partire dal 1° ottobre 2014 con effetto, in ogni caso, dal 1° gennaio 2015.

