

# Mini One Stop Shop (MOSS): IVA e territorialità nel commercio elettronico

di [Giovanni Mocchi](#)

Publicato il 12 Ottobre 2015

Guida al regime speciale IVA che consente di gestire da un unico Stato membro, in cui gli operatori si siano identificati, gli obblighi di versamento e di dichiarazione dell'imposta relativa ai servizi di Telecomunicazione, di Teleradiodiffusione ed Elettronici.

## 1. Il Mini One Stop Shop o "MOSS"

Il D.Lgs. 31 marzo 2015, n. 42 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 90 del 18 aprile 2015, ha introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 la disciplina del Mini One Stop Shop o "MOSS", ovvero un regime speciale che consente di gestire da un unico Stato membro, in cui gli operatori si siano identificati, gli obblighi di versamento e di dichiarazione dell'imposta relativa ai servizi di Telecomunicazione, di Teleradiodiffusione ed Elettronici (TTE) resi nei confronti di privati residenti nell'Unione Europea.



In applicazione della Direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla Direttiva 2008/8/CE, dal 1° gennaio 2015, infatti, i soggetti passivi (residenti o domiciliati anche fuori dall'Unione europea) che effettuano in modalità esclusivamente elettronica:

1. servizi di telecomunicazione;
2. servizi di teleradiodiffusione;
3. servizi forniti per via elettronica, in particolare (cfr. allegato II, Direttiva 112/2006/CE): a) fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature; b) fornitura di software e relativo aggiornamento; c) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; d) fornitura di musica, film, giochi, programmi o manifestazioni politici, culturali,

artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; e) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

a favore di consumatori finali europei (B2C – business to consumer), possono assolvere gli obblighi in materia di Imposta sul valore aggiunto attraverso il Portale Telematico denominato “Mini one Stop Shop” o “Mini Sportello Unico (“MOSS”).

[vedi anche: [Contribuenti minimi e regime del MOSS](#) ]

Tali prestazioni se rese a committenti non soggetti passivi di imposta rilevano territorialmente non più nel Paese del prestatore<sup>1</sup> ma, in base alla nuova formulazione dell’art. 58 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006) nel Paese del committente privato consumatore<sup>2</sup>.

In seguito a tale modifica i servizi TTE divengono, quindi, sempre rilevanti territorialmente nel Paese del committente, sia in caso di cliente business (in base a quanto stabilito dall’art. 44 della direttiva 2006/112/CE), sia in caso di privato non soggetto di imposta (in base a quanto stabilito dall’art. 58 della direttiva 2006/112/CE).

Le modifiche normative comportano un moltiplicarsi degli adempimenti posti a carico degli operatori che prestano servizi TTE a privati europei, che sarebbero in linea di principio (in assenza del regime semplificativo del MOSS) tenuti a identificarsi in ciascuno Stato membro in cui siano stabiliti i clienti privati per assolvere a tutti gli obblighi connessi all’imposta ivi dovuta (versamenti e obblighi dichiarativi).

[Il MOSS rappresenta un nuovo strumento](#) che consente di gestire da un solo Stato membro (lo Stato di identificazione) l’imposta dovuta e gli obblighi dichiarativi conseguenti nei vari Stati membri dell’Unione con esclusivo riferimento alle prestazioni di servizi della tipologia “TTE” rese a privati consumatori residenti nell’Unione. Gli operatori possono scegliere di interfacciarsi on line, attraverso un percorso gestito in via esclusivamente elettronica, con la sola Amministrazione finanziaria dello Stato membro di identificazione di seguito, lo “SMI”, a cui devono essere inviate dichiarazioni riepilogative con cadenza trimestrale (in luogo della dichiarazione prevista dagli artt. 250 e ss. della direttiva 2006/112/CE) e a cui deve essere versata tutta l’imposta complessivamente dovuta nella UE, fatta salva la successiva

ripartizione dell'imposta tra i vari Stati membri.

Il regime introdotto presenta aspetti peculiari a seconda che i soggetti che si iscrivono al regime stesso siano soggetti non stabiliti nella UE (di seguito, "soggetti extra UE") oppure soggetti stabiliti nella UE (di seguito, "soggetti UE").

## **2.MOSS per operatori extra UE**

In ambito UE, la direttiva 2006/112/CE prevede negli artt. da 358-bis a 369 per i soggetti che intendano ex novo prestare servizi elettronici a privati consumatori nell'Unione europea<sup>3</sup>, o che prestino servizi di telecomunicazione o teleradiodiffusione a privati consumatori, la possibilità di registrarsi per il MOSS in uno Stato membro scelto discrezionalmente. Tale scelta può operarsi a patto che tali soggetti non dispongano nell'Unione europea, né di una stabile organizzazione (circostanza al verificarsi della quale il soggetto non UE potrà aderire al MOSS scegliendo il regime previsto per i soggetti UE) né che siano dotati di un numero identificativo ai fini Iva (circostanza al verificarsi della quale al soggetto non UE sarà precluso l'accesso al MOSS sia nel regime previsto per i soggetti UE che nel regime previsto per i soggetti non UE).

I soggetti non UE identificati per il MOSS potranno, quindi, gestire attraverso il portale web messo a disposizione dall'Amministrazione dello SMI l'Iva dovuta su tutte le prestazioni di servizi rese nell'ambito dell'UE, ivi comprese le prestazioni rese a privati consumatori residenti nello SMI.

In applicazione del regime, il soggetto sarà tenuto, entro il 20 del mese successivo al termine di ciascun trimestre civile, alla presentazione allo SMI delle dichiarazioni relative al trimestre precedente ed al pagamento dell'imposta. In particolare, nelle dichiarazioni dovrà essere esposto, suddiviso tra i vari Paesi dell'Unione in cui si siano rese prestazioni di servizi TTE a privati consumatori, l'imponibile delle prestazioni di servizi TTE rese in ciascuno Stato di consumo e la relativa imposta su di esse gravante, destinata a ciascuno Stato di consumo<sup>4</sup>.

Lo SMI, ricevuta la dichiarazione e il pagamento, provvederà sia a mettere a disposizione degli altri Stati di consumo le informazioni contenute nella dichiarazione trimestrale, sia a ripartire fra ciascuno Stato di consumo l'imposta dovuta, sulla base dei dati forniti nella dichiarazione trimestrale ricevuta

dall'operatore MOSS.

### **3.MOSS per operatori ambito UE**

Il regime del mini sportello unico "MOSS" consente anche agli operatori comunitari la possibilità di gestire l'imposta dovuta in ciascuno Stato dell'Unione Europea da un unico SMI sempre in relazione ai servizi TTE.

La direttiva 2006/112/CE prevede, a differenza dei soggetti non UE, che gli operatori che abbiano sede della propria attività o stabile organizzazione nell'Unione stessa siano tenuti a registrarsi al MOSS esclusivamente nello Stato in cui è situata la sede o la stabile organizzazione .

Nello Stato in cui l'operatore medesimo è registrato al MOSS ed ha la propria sede o stabile organizzazione (anche per operatori aventi sede al di fuori della UE), le prestazioni di servizi TTE rese nei confronti di privati non rientrano nell'ambito del regime speciale, ma sono assoggettate agli adempimenti ordinari previsti per le operazioni interne.

Ad esempio, nel caso di una società che abbia aderito al MOSS in Italia (Stato in cui è situata la sede) e che abbia una stabile organizzazione in Germania, si applicherà il regime ordinario per gli adempimenti e l'imposta dovuta in Italia, pur se relativa a servizi TTE, mentre si potrà gestire nell'ambito del regime speciale gli adempimenti e l'imposta dovuta per servizi TTE resi a privati residenti nei vari Stati membri dell'Unione europea (tranne che l'imposta relativa a servizi TTE eventualmente resi nei confronti di privati consumatori tedeschi).

Nel caso, infatti, in cui l'operatore italiano dall'Italia abbia reso servizi TTE a privati in Germania, l'Iva relativa a tali servizi dovrà essere gestita nella dichiarazione presentata in Germania dalla sua stessa stabile organizzazione.

Tale impostazione è volta ad evitare che gli operatori debbano identificarsi in più Stati, ragion per cui il MOSS non può essere utilizzato negli Stati in cui il soggetto risulti già identificato poiché dispone di una sede o di una stabile organizzazione.

## 4. Il processo di registrazione

Al fine di registrarsi al mini sportello unico i soggetti passivi UE ed extra-UE forniscono le informazioni necessarie allo Stato membro di identificazione utilizzando esclusivamente il canale telematico<sup>5</sup>. Nel caso in cui i soggetti abbiano più sedi fisse in Stati diversi rispetto a quello nel quale si richiede l'identificazione, occorre comunicare ai fini del MOSS il numero di partita IVA e la denominazione e l'indirizzo di ciascuna sede, indipendentemente dal fatto che da esse saranno o meno forniti i servizi.

Lo Stato una volta ricevuta la documentazione necessaria per l'identificazione provvederà a:

- verificare le informazioni fornite dai soggetti passivi
- conservare i dati in un apposito database e trasmettere gli stessi agli altri Stati membri.

In caso di esito positivo della verifica, lo Stato membro assegna un numero identificativo IVA che per i soggetti passivi UE è quello che con il quale sono già identificati per le cessioni interne, mentre nel caso di soggetti passivi extra-UE è un numero identificativo nel formato (EUxxxxxyyyz). In caso di esito negativo lo Stato membro può decidere di rifiutare la registrazione e, in tal caso, il contribuente può fare ricorso contro tale decisione.

I soggetti passivi UE o extra-UE ammessi a fruire del regime speciale, possono, successivamente, cessare di utilizzarlo o essere esclusi da parte dello Stato membro di identificazione. In entrambi i casi, il soggetto passivo può essere escluso dall'utilizzo di tale regime per un determinato periodo di tempo (c.d. periodo di quarantena).

Laddove il soggetto passivo decidesse di cessare di utilizzare il MOSS deve informare lo Stato membro di identificazione almeno 15 giorni prima della fine del trimestre solare antecedente a quello nel quale non intende più utilizzare la procedura. Tale cancellazione ha effetto dal primo giorno del trimestre successivo e prescinde dal fatto che il soggetto passivo continui o meno a prestare servizi che possono rientrare nel regime speciale.

In base all'art. 58 del regolamento 2011/282/CE - che rimanda agli artt. 363 e 369 sexies della direttiva 2006/112/CE - lo Stato membro di identificazione esclude dal MOSS il soggetto passivo, principalmente, se lo stesso notifica di non fornire più servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici e

se non si soddisfano i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale.

A seguito della cancellazione, i soggetti passivi che forniscono servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e quelli prestati tramite mezzi elettronici assolvono l'IVA direttamente presso le autorità fiscali dello Stato membro di consumo interessato.

## 5. Detrazione Iva e rimborso

Il regime di detrazione dell'Iva relativa agli acquisti effettuati per rendere le prestazioni di servizi TTE, sia nel caso di soggetti MOSS UE che nel caso di soggetti MOSS non UE, prevede che i contribuenti espongano nelle dichiarazioni trimestrali esclusivamente l'imposta dovuta nei vari Stati membri, non essendo consentita la detrazione dell'imposta a credito dall'imposta a debito.

Il diritto alla detrazione dell'Iva<sup>6</sup> è, in ogni caso garantito attraverso un ampliamento dei casi in cui è concesso il rimborso dell'Iva assolta da operatori che rendano servizi MOSS a privati consumatori e, in particolare, attraverso un accesso agevolato al rimborso concesso ai sensi della direttiva 86/560/CEE (tredicesima direttiva) per i soggetti non UE e della direttiva 2008/9/CE (utilizzando quindi il portale elettronico) per i soggetti UE.

Le agevolazioni in materia di rimborso riguardano soltanto il caso di acquisti Iva effettuati negli Stati in cui il contribuente MOSS non abbia una sede o una stabile organizzazione poiché altrimenti, in caso contrario, occorre seguire tutti gli adempimenti ordinari di liquidazione e detrazione.

In ossequio ai principi dettati dalla direttiva 2006/112/CE per recuperare l'Iva assolta sugli acquisti si profilano diversi scenari:

- un prestatore di servizi TTE con sede in Italia, che abbia aderito al MOSS UE, e che abbia effettuato acquisti di beni o servizi territorialmente rilevanti in Italia, dovrà esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva a credito secondo le regole ordinarie, e cioè facendo confluire l'Iva gravante su acquisti MOSS nelle liquidazioni periodiche e, conseguentemente, nella dichiarazione Iva nazionale, evidenziando l'Iva dovuta sui servizi TTE resi a soggetti privati italiani (art 74-sexies c. 5 del D.P.R. n.633/72);

- un prestatore di servizi TTE con sede in Italia che abbia, invece, effettuato acquisti di beni o servizi imponibili Iva ma territorialmente rilevanti in un altro Stato membro, potrà chiedere il rimborso dell'imposta a credito utilizzando la procedura prevista dall'art. 38 bis 1 del D.P.R. n. 633/1972;
- un prestatore di servizi TTE non UE, invece, che abbia aderito in Italia al MOSS non UE, abbia reso servizi TTE a privati italiani e che abbia effettuato acquisti di beni e servizi territorialmente rilevanti in Italia, potrà ottenere il rimborso dell'Iva a credito secondo la speciale procedura disciplinata dalla direttiva 86/560/EEC estesa a tutti i contribuenti non UE. Al fine di garantire ai soggetti MOSS non UE l'accesso al rimborso disciplinato dall'art. 38 ter del D.P.R. n. 633/1972, tale articolo è stato integrato con il comma 1-bis, in forza del quale i rimborsi sono concessi a chi abbia optato in Italia per il regime non UE7 a prescindere dal fatto che tali soggetti abbiano reso in Italia prestazioni di servizi TTE;
- il prestatore di servizi TTE UE che abbia, infine, aderito al MOSS UE, e che abbia effettuato acquisti di beni e servizi in Italia nell'ambito del regime speciale, potrà ottenere il rimborso dell'Iva a credito secondo la procedura disciplinata dalla direttiva 2008/9/CE, anche nel caso in cui abbia reso servizi MOSS a privati italiani. Per consentire tale possibilità, il legislatore italiano ha dovuto modificare i criteri sino ad ora previsti per la concessione dei rimborsi a soggetti UE ampliando (con la modifica del secondo periodo del comma 1 dell'art. 38 bis 2 del D.P.R. n. 633/1972) il novero delle ipotesi in cui il contribuente stabilito in un altro Stato comunitario, pur avendo svolto operazioni attive in Italia, può accedere al rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti in Italia attraverso il portale<sup>8</sup>.

Tutti i tipi di prestazioni di servizi TTE resi da qualunque soggetto passivo (prescindendo dal fatto che si operi o meno in ambito MOSS)<sup>9</sup> a committenti non soggetti passivi di imposta, sono stati, infine, esonerati dall'obbligo di emissione della fattura, a seguito delle modifiche introdotte nel 1 comma dell'art. 22, punto 6-ter) del D.P.R. n. 633/1972.

12 ottobre 2015

Giovanni Mocchi e Cosimo Turrisi

## NOTE

1 E' utile ricordare che prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 42/2015 erano previste delle deroghe alla regola del prestatore volte in genere ad attribuire rilievo al luogo di effettivo consumo delle prestazioni TTE.

2 Infatti, in base all'art.7-ter del DPR 633/72 le prestazioni di servizi erano territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia quando erano resi a soggetti privati non titolari di partita IVA, unica eccezione era la fornitura di servizi a priva non residenti in ambito UE per la quale il non assoggettamento IVA nel Paese del fornitore era escluso dall'art.7-septies, comma 1, lettera i, del citato DPR 633/72. Per effetto del citato D.Lgs. 42/2015 è stata prevista la sostituzione delle lettere f) e g) dell'art.7sexies del DPR 633/1972 e l'abrogazione delle lettere h) ed i) dell'articolo 7septies.

E' poi stato riformulato l'art.74quinquies concernente i risvolti operativi delle operazioni di commercio elettronico poste in essere dalle imprese extracomunitarie. L'evoluzione normativa ha quindi comportato che gli operatori di e-commerce che hanno come clienti soggetti privati comunitari dovranno identificarsi ai fini IVA nello Stato membro del consumatore ai fini dell'applicazione dell'imposta.

3 I soggetti che erano già iscritti in precedenza al sistema VOES (Vat On E-Services), che sino al 2014 consentiva ai contribuenti non stabiliti nella UE di identificarsi in un unico Stato membro per assolvere l'Iva gravante sui servizi elettronici resi a privati stabiliti nell'Unione Europea, in qualunque Stato dell'Unione essi fossero residenti, vengono migrati in ambito MOSS automaticamente da ciascuna Amministrazione finanziaria.

4Lo SMI, in caso di ritardi, al decimo giorno successivo alla data di scadenza della presentazione della dichiarazione e dell'effettuazione dei versamenti, sollecita il contribuente all'adempimento dei propri obblighi. Nel caso di inadempimenti lo SMI interagisce con gli Stati di consumo per azioni di sollecito.

5 Le modalità operative per la registrazione al regime speciale sono contenute nel Provvedimento del 30/09/2014 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

6I servizi resi a committenti soggetti passivi Iva sono, in linea di massima, rilevanti territorialmente nello Stato di stabilimento del committente, per cui non creano particolari problemi di detrazione.

7Anche a soggetti che abbiano la sede in Stati che non garantiscono la reciprocità di trattamento.

8Il rimborso non può essere richiesto da color che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ovvero, dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi ai sensi dell'articolo 74-septies.

9 L'ampiezza di tale disposizione appare giustificata dalla volontà di non creare disarmonie tra i vari operatori, anche in considerazione delle difficoltà di reperimento dei dati di fatturazione dei clienti privati. L' art.7 comma 2, del D.Lgs. n. 42/2015 prevede, inoltre, un successivo decreto che esoneri i servizi anzidetti anche dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino o ricevuta.