

Circolari per la clientela

Regime IVA dei servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione - Novità del DLgs. 1.6.2020 n. 45

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

Il DLgs. 1.6.2020 n. 45, pubblicato sulla *G.U.* 9.6.2020 n. 145, recepisce nel DPR 633/72 le novità IVA previste dall'art. 1 della direttiva 2017/2455/UE in materia di commercio elettronico "diretto".

In particolare, le disposizioni oggetto di recepimento riguardano:

- le regole di territorialità IVA stabilite per i servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradio-diffusione (c.d. "servizi TTE") resi a privati consumatori dell'Unione europea;
- i requisiti di accesso al regime speciale MOSS per i soggetti extra-UE;
- le modalità di documentazione dei servizi TTE da parte dei soggetti che si avvalgono del MOSS.

Tali disposizioni sono volte a semplificare gli obblighi IVA posti a carico degli operatori economici di minori dimensioni che prestano i servizi in esame nei confronti di privati all'interno dell'Unione europea. Inoltre, sono finalizzate ad estendere e a semplificare l'applicazione del regime speciale MOSS.

2 QUADRO NORMATIVO

Il DLgs. 45/2020 è stato emanato in attuazione della delega conferita con la L. 4.10.2019 n. 117 (legge di delegazione europea 2018), al fine di recepire le disposizioni della citata direttiva 2017/2455/UE.

Tale decreto, in particolare:

- introduce il nuovo art. 7-*octies* nel DPR 633/72, che individua le regole di territorialità IVA per i servizi TTE resi in ambito B2C;
- modifica il successivo art. 74-*quinquies* recante la disciplina del regime "non-UE" del MOSS.

3 CRITERI DI TERRITORIALITÀ IVA DEI "SERVIZI TTE"

Il nuovo art. 7-*octies* del DPR 633/72:

- conferma, al co. 1, le regole generali di territorialità IVA per le prestazioni TTE rese in ambito B2C (prima contenute nelle lett. f) e g) dell'art. 7-*sexies* del DPR 633/72);
- introduce una semplificazione per i soggetti che prestano servizi TTE a privati di altri Stati membri dell'Unione europea per un ammontare non superiore alla soglia annua di 10.000,00 euro.

3.1 REGOLA GENERALE PER LE PRESTAZIONI B2C

Ai sensi dell'art. 7-*octies* co. 1 del DPR 633/72, si considerano effettuati nel territorio dello Stato, se resi a privati committenti ivi domiciliati o ivi residenti senza domicilio all'estero:

- i servizi resi tramite mezzi elettronici (es. fornitura di siti *web*, prodotti digitali in genere);
- i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione (es. servizi di telefonia fissa e mobile, accesso a Internet, programmi trasmessi su rete radiofonica o televisiva), sempre che siano utilizzati nel territorio dell'Unione europea.

In sostanza, il soggetto passivo che presta servizi elettronici nei confronti di privati committenti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea è tenuto ad assolvere l'imposta nello Stato del committente (identificandosi ai fini IVA in tale Stato o, in alternativa, avvalendosi del regime MOSS).

Per quanto concerne i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione, tale regola di territorialità IVA si applica a condizione che le prestazioni siano comunque utilizzate all'interno dell'Unione europea.

3.2 DEROGA PER PRESTAZIONI FINO A 10.000,00 EURO

Il nuovo art. 7-*octies* co. 2 e 3 del DPR 633/72 prevede un'eccezione alla regola di territorialità esposta nel paragrafo precedente, stabilendo che i servizi TTE resi a privati di altri Stati membri sono rilevanti ai fini IVA nello Stato del prestatore quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- il prestatore non è stabilito anche in un altro Stato membro dell'Unione europea;
- l'ammontare totale, al netto dell'IVA, dei servizi TTE resi da tale soggetto nei confronti di privati stabiliti in Stati membri diversi dallo Stato di stabilimento del prestatore non ha superato nell'anno solare precedente la soglia di 10.000,00 euro, fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato.

L'eccezione alla regola di territorialità di cui all'art. 7-*octies* co. 1 del DPR 633/72 si applica, in presenza dei suddetti requisiti:

- se il prestatore è un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea che fornisce servizi TTE a privati consumatori in Italia (art. 7-*octies* co. 2 del DPR 633/72);
- se il prestatore è un soggetto passivo stabilito in Italia che fornisce servizi TTE a privati consumatori stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea (art. 7-*octies* co. 3 del DPR 633/72).

Superamento della soglia

A partire dalla data di superamento della soglia di 10.000,00 euro, nell'anno in corso, si applicano le regole di territorialità di cui all'art. 7-*octies* co. 1 del DPR 633/72 (rilevanza IVA nello Stato del committente).

Opzione per l'applicazione dell'IVA nello Stato del committente

Il prestatore che non ha superato la soglia di 10.000,00 euro può comunque optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato membro del committente. L'opzione può risultare conveniente laddove l'aliquota IVA applicabile nello Stato del committente risulti inferiore a quella applicata nello Stato di stabilimento.

Essa va comunicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui l'opzione è stata esercitata ed è valida fino a revoca. È previsto, però, un vincolo biennale.

Si segnala che la dichiarazione IVA 2020, relativa all'anno d'imposta 2019, non prevede un apposito rigo per comunicare l'opzione in parola.

TIPOLOGIA DI OPERAZIONE	AMMONTARE ANNUO SERVIZI RESI DAL FORNITORE A PRIVATI UE	LUOGO DI EFFETTUAZIONE AI FINI IVA
Servizi TTE resi nei confronti di privati committenti	> 10.000,00 euro	Stato membro del committente
	≤ 10.000,00 euro	Stato membro del prestatore (salvo opzione ex art. 7- <i>octies</i> co. 4 del DPR 633/72)

Esempio

A settembre 2020, un soggetto passivo IVA italiano realizza un sito *web* per un committente privato domiciliato in Francia, verso un corrispettivo di 3.000,00 euro. Si tratta dell'unico servizio prestato da tale soggetto verso privati committenti comunitari negli anni 2019 e 2020. Poiché il prestatore non ha esercitato l'opzione per l'applicazione dell'IVA nello Stato del committente, l'operazione è rilevante ai fini IVA in Italia. Pertanto, il prestatore applica l'imposta italiana e non è tenuto a identificarsi ai fini IVA in Francia.

4 ESTENSIONE DEL MOSS

Il DLgs. 45/2020 ha modificato l'art. 74-*quinquies* del DPR 633/72, che regola l'applicazione del regime del MOSS per i soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione europea.

Nello specifico, viene stabilito che i soggetti extra-UE che prestano servizi TTE nell'Unione europea possono aderire al regime "non-UE" del MOSS in Italia anche qualora siano identificati ai fini IVA in uno o più Stati membri (art. 74-*quinquies* co. 1 e 3 lett. d) del DPR 633/72).

Pertanto, un soggetto extra-UE identificato ai fini IVA in uno Stato membro, perché effettua operazioni soggette ad IVA in tale Stato, può registrarsi in Italia ai fini del regime "non-UE" del MOSS.

5 OBBLIGHI DEI SOGGETTI ADERENTI AL MOSS

Il DLgs. 45/2020 ha inoltre modificato l'art. 74-*quinquies* co. 2 del DPR 633/72 e, confermando che i soggetti che si sono registrati ai fini del MOSS in Italia sono dispensati dagli obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72, ha specificato che, per le prestazioni TTE rese nei confronti di privati committenti domiciliati o residenti in Italia, si applica l'esonerazione dall'obbligo di fatturazione di cui all'art. 22 del DPR 633/72.

Le prestazioni di servizi TTE rilevanti in Italia sono altresì esonerate dall'obbligo di certificazione fiscale (DM 27.10.2015), nonché dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (art. 1 co. 1 lett. a) del DM 10.5.2019).

Si ricorda che la direttiva 2017/2455/UE, al fine di semplificare le regole di fatturazione per i soggetti che si avvalgono del MOSS, ha stabilito che, dall'1.1.2019, questi sono tenuti a documentare le operazioni non secondo le norme applicabili nello Stato membro in cui esse si considerano effettuate, bensì secondo le norme dello Stato in cui sono identificati ai fini del regime speciale (art. 219-*bis* della direttiva 2006/112/CE).

6 EFFICACIA

Il DLgs. 45/2020 è in vigore dal 10.6.2020.

La corrispondente disposizione comunitaria (art. 1 della direttiva 2017/2455/UE) è, però, in vigore dall'1.1.2019. Si ritiene, quindi, che la speciale disciplina si renda applicabile già a decorrere dall'1.1.2019.

Nonostante il legislatore italiano abbia recepito tardivamente le disposizioni in parola, esse devono considerarsi applicabili a livello nazionale in ragione del principio di efficacia diretta delle direttive comunitarie, qualora le norme siano chiare, precise e incondizionate (cfr. Corte di Giustizia UE 5.2.63, causa C-26/62, *Van Gend en Loos*).

A sostegno di tale impostazione si ricorda che, in una situazione analoga (riguardante il recepimento dell'art. 2 della direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità IVA delle prestazioni di servizi), la circ. Agenzia delle Entrate 31.12.2009 n. 58 aveva precisato che alcune delle disposizioni della direttiva in corso di recepimento erano "sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali".