

CIRCOLARE N. 26/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 agosto 2014

***OGGETTO:* Questioni di carattere fiscale connesse all'Esposizione
Universale di Milano del 2015**

1.	PREMESSA	4
2.	EXPO MILANO 2015: AMBITO SOGGETTIVO.....	5
3.	PARTECIPANTI UFFICIALI E NON UFFICIALI: AGEVOLAZIONI FISCALI.....	7
	3.1. Rilevanza del reddito - Esenzione dall'IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali per i Commissariati Generali di Sezione e il Personale delle Sezioni.....	7
	<i>3.1.1 Partecipanti Ufficiali.....</i>	<i>7</i>
	<i>3.1.2 Partecipanti Non Ufficiali.....</i>	<i>11</i>
	3.2 Imposta sul Valore Aggiunto (IVA).....	13
	<i>3.2.1 Partecipanti Ufficiali.....</i>	<i>13</i>
	<i>3.2.2 Partecipanti Non Ufficiali.....</i>	<i>19</i>
	3.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette ...	19
	<i>3.3.1 Partecipanti Ufficiali.....</i>	<i>19</i>
	<i>3.3.2 Partecipanti Non Ufficiali.....</i>	<i>22</i>
4.	ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI.....	22
	4.1 Presenza di una stabile organizzazione in Italia.....	23
	4.2 Assenza di una stabile organizzazione in Italia: adempimenti IVA	28
5.	ORGANIZZATORE.....	29
	5.1 Rilevanza del reddito e del valore della produzione netta.....	29
	5.2 Imposta sul Valore Aggiunto (IVA).....	32
	5.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette	34
6.	PROPRIETARIO.....	34
	6.1 Rilevanza del reddito.....	34
	6.2 Agevolazioni per gli acquisti.....	35
	6.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette	35
7.	SPAZI ESPOSITIVI E RELATIVI SERVIZI – REGIME IVA	35

7.1	Acquisizione dei lotti	39
7.2	Realizzazione e acquisizione dei padiglioni.....	41
7.3	Servizi di gestione dell'area espositiva	44
7.4	Servizi generali.....	45
8.	PVS: REALIZZAZIONE E GESTIONE DEL PADIGLIONE - SERVIZI GENERALI.....	46
9.	REALIZZAZIONE E/O GESTIONE DEI PADIGLIONI DEI PARTECIPANTI UFFICIALI MEDIANTE <i>GENERAL CONTRACTOR</i>.....	48
10.	DIRITTO DI ACCESSO – ALIQUOTA IVA.....	51

1. PREMESSA

L'Expo Milano 2015 è l'Esposizione Universale organizzata dall'Italia (*i.e.* Paese ospitante) dal 1° maggio 2015 al 31 ottobre 2015.

Le Esposizioni Universali avvengono ogni 5 anni, hanno una durata di 6 mesi ed ognuna di esse è dedicata a un tema di interesse universale.

Quella che si svolgerà a Milano avrà come tema “Nutrire il Pianeta, Energia per la Vita” e tratterà il diritto ad una alimentazione sana, sicura e sufficiente per tutto il pianeta, la sostenibilità ambientale, sociale ed economica della filiera agroalimentare nonché la salvaguardia del gusto e della cultura del cibo.

L'organismo internazionale che regola la frequenza, la qualità e sovrintende allo svolgimento delle Esposizioni Universali è il *Bureau International des Expositions* (in breve, “BIE”).

L'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE (di seguito, “Accordo con il BIE” o “Accordo”), stipulato a Roma l'11 luglio 2012¹ disciplina le modalità di svolgimento e di partecipazione ad Expo Milano 2015.

A tale Accordo si aggiunge la disciplina di dettaglio contenuta nel Regolamento Generale della manifestazione² e nei Regolamenti Speciali di attuazione del citato Regolamento Generale.

In questo documento di prassi si forniscono chiarimenti in merito alle disposizioni di carattere fiscale previste dal citato Accordo con riferimento ai diversi soggetti, che a vario titolo sono interessati all'evento in esame.

Il documento di prassi si affianca ad altre iniziative intraprese dall'Agenzia delle entrate per facilitare i soggetti esteri che partecipando ad Expo Milano 2015, devono confrontarsi con il sistema fiscale italiano. In particolare:

- con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre

¹ Ratificato con Legge 14 gennaio 2013, n. 3, in vigore dal 19 aprile 2013

² Il Regolamento Generale è previsto dall'articolo 8 della Convenzione concernente le esposizioni internazionali, stipulata a Parigi il 22 novembre 1928.

2013, è stato istituito un *Desk* appositamente dedicato all'evento (Expo2015@agenziaentrate.it) al quale i soggetti interessati possono rivolgersi, direttamente, tramite professionisti oppure tramite Expo 2015 S.p.A., per avere risposte a quesiti di natura fiscale;

- una sezione del sito dell'Agenzia entrate è dedicata alle questioni di carattere fiscale riguardanti Expo Milano 2015
(www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/documentazione/desk+dedicato+e+desk+expo+2015);
- verrà istituito un punto di contatto presso il “Centro Servizi per i Partecipanti” di Expo Milano 2015 (in seguito, “Punto di contatto”), che vedrà la presenza di funzionari dell'Agenzia, ai quali i partecipanti potranno rivolgersi per gli adempimenti fiscali.

2. EXPO MILANO 2015: AMBITO SOGGETTIVO

Nello svolgimento di Expo Milano 2015 sono coinvolti diversi soggetti, le cui competenze sono disciplinate dall'articolo 1 dell'Accordo con il BIE.

Tra questi soggetti, un ruolo di primo piano spetta ai **Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali**.

I **Partecipanti Ufficiali** sono gli Stati e le Organizzazioni internazionali intergovernative che hanno ricevuto e accettato l'invito ufficiale da parte del Governo italiano a partecipare all'Expo Milano 2015. Ogni Partecipante Ufficiale ha una propria struttura operativa, denominata *Commissariato Generale di Sezione*, con un proprio personale. Il *Personale delle Sezioni*, in particolare, comprende:

- il Commissario Generale di Sezione, cui spetta generalmente la rappresentanza del Commissariato;
- il Commissario Generale Vicario;
- il Direttore di Padiglione e

- gli altri diretti dipendenti del Commissariato Generale di Sezione.

I **Partecipanti Non Ufficiali** sono le entità giuridiche, nazionali o estere, autorizzate dal Commissario Generale dell'Expo Milano 2015 a partecipare all'evento, al di fuori delle Sezioni dei Partecipanti Ufficiali. Possono essere Partecipanti Non Ufficiali, ad esempio, le amministrazioni pubbliche territoriali, le imprese e le organizzazioni della società civile. Ogni Partecipante Non Ufficiale è rappresentato da un *Direttore*.

Per quanto riguarda il **Paese ospitante** (*i.e.* Italia), l'articolo 1 dell'Accordo disciplina le figure:

- del Commissario Generale dell'Expo Milano 2015;
- dell'Organizzatore e
- del Proprietario.

Il **Commissario Generale dell'Expo Milano 2015** rappresenta lo Stato italiano nei confronti del BIE per l'adempimento degli obblighi internazionali assunti dall'Italia ai fini dello svolgimento dell'evento.

L'**Organizzatore** è la società "Expo 2015 S.p.A.", cui spetta il compito di porre in essere gli interventi infrastrutturali e organizzativi necessari per la realizzazione di Expo Milano 2015, quali, ad esempio, le opere di preparazione e costruzione del sito, nonché tutte le attività connesse alla preparazione, organizzazione e gestione dell'Evento. L'articolo 1, comma 2, del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 9 ottobre 2012, inoltre, affida ad Expo 2015 S.p.A. il compito di realizzare e gestire il Padiglione Italia.

Il **Proprietario** è la società "AREXPO S.p.A.", titolare delle aree del sito espositivo di Expo Milano 2015 sulle quali è costituito un diritto di superficie a favore dell'Organizzatore.

3. PARTECIPANTI UFFICIALI E NON UFFICIALI: AGEVOLAZIONI FISCALI

Al fine di favorire la realizzazione e la partecipazione ad Expo Milano 2015, l'Accordo con il BIE riconosce ai Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali, nonché all'Organizzatore e al Proprietario, particolari agevolazioni fiscali sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini delle imposte indirette. Si tratta di agevolazioni speciali, normalmente previste negli Accordi siglati dal BIE, alle quali si aggiungono quelle previste dall'ordinaria disciplina fiscale italiana per la generalità dei contribuenti.

Di seguito vengono illustrate le agevolazioni fiscali che l'Accordo riconosce ai Partecipanti Ufficiali e ai Partecipanti Non Ufficiali.

3.1. Rilevanza del reddito - Esenzione dall'IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali

3.1.1 Partecipanti Ufficiali

Le strutture operative dei Partecipanti Ufficiali, rappresentate dai Commissariati Generali di Sezione, beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dall'Accordo con il BIE quando svolgono le loro attività istituzionali espositive.

L'articolo 10, comma 1, dell'Accordo con il BIE prevede che *“i Commissariati Generali di Sezione, i loro beni, averi e redditi sono esentati, nell'ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali, da ogni imposizione diretta e, nei limiti previsti dal presente articolo, dalle imposte indirette, da parte dello Stato, delle Regioni, delle Provincie e dei Comuni”*.

Tali agevolazioni non riguardano l'attività commerciale eventualmente svolta in Italia da un Commissariato Generale di Sezione, con riferimento alla quale quest'ultimo dovrà, invece, osservare gli obblighi e gli adempimenti ordinariamente previsti dalle disposizioni fiscali italiane ai fini delle imposte dirette, dell'Iva e delle altre imposte indirette.

Con riferimento alle imposte sul reddito, ai sensi dell'articolo prima citato, i **Commissariati Generali di Sezione**, per i loro beni, averi e redditi, conseguiti in relazione alla loro "attività istituzionale" non commerciale di partecipazione ad Expo Milano 2015, sono esentati in Italia da ogni imposizione diretta da parte dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni.

Si tratta di una disposizione con un'evidente finalità agevolativa dalla quale è possibile desumere che per facilitare la partecipazione all'evento, i Partecipanti Ufficiali sono esonerati - mediante accordo internazionale - dagli ordinari obblighi contabili e dichiarativi previsti nel Paese ospitante con riferimento ai redditi derivanti dallo svolgimento della loro attività istituzionale.

Nel rispetto delle medesime finalità si ritiene che analoga esenzione vada riconosciuta ai fini IRAP con riferimento al valore della produzione netta relativo all'"attività istituzionale" non commerciale svolta dai Commissariati Generali di Sezione.

Tali soggetti, quindi, sono obbligati a presentare una dichiarazione dei redditi in Italia solo ove conseguano altri redditi rispetto a quelli relativi alla propria "attività istituzionale". Detti redditi se tassabili in Italia secondo le disposizioni dell'articolo 23 del TUIR e delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, ove in vigore, andranno dichiarati nel Modello Unico Enti Non Commerciali e determinati secondo le regole generali previste dalla normativa fiscale italiana per tale categoria di contribuenti.

Analoga esenzione è riconosciuta al **Personale delle Sezioni**³ a condizione che non abbia la cittadinanza italiana o la residenza nel territorio italiano.

Secondo quanto previsto dall'articolo 12 dell'Accordo con il BIE, infatti, "*il*

³ Per Personale delle Sezioni si intende il Commissario Generale di Sezione, il Commissario Generale Vicario, il Direttore di padiglione e gli altri diretti dipendenti del Commissariato Generale di Sezione.

personale delle Sezioni che non abbia la cittadinanza italiana o la residenza nel territorio italiano gode per il periodo di permanenza in Italia dei seguenti privilegi:

- a) esenzione da ogni forma di tassazione diretta sui salari, emolumenti, indennità corrisposti dal Commissariato Generale di Sezione o per conto di esso;*
- b) esenzione da ogni forma di tassazione diretta sul reddito prodotto al di fuori della Repubblica italiana;... [omissis]”.*

Naturalmente il possesso da parte di tali soggetti di altri redditi imponibili in Italia in quanto considerati ivi prodotti (ad esempio, canoni di locazione derivanti da immobili posseduti in Italia, redditi derivanti da pensioni pagate dallo Stato italiano, dividendi e interessi sui titoli corrisposti dallo Stato o da soggetti italiani, compensi derivanti dall'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa, compensi di lavoro non corrisposti dai Commissariati Generali di Sezione) comporta la tassazione di quest'ultimi ai fini delle imposte dirette, secondo le regole generali previste dalla normativa fiscale italiana e dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni ove in vigore.

L'agevolazione prevista dall'articolo 12 dell'Accordo non spetta, invece, ai membri del Personale delle Sezioni che hanno la residenza fiscale in Italia. Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del TUIR, quindi, tutti i redditi da loro posseduti, ovunque prodotti, compresi quelli relativi ad Expo Milano 2015 vanno dichiarati e sottoposti ad imposizione in Italia secondo le regole ordinariamente applicabili ai soggetti residenti.

A tal fine si ricorda che – secondo quanto previsto dall'articolo 2 del TUIR - una persona fisica è considerata fiscalmente residente in Italia ai fini delle imposte sui redditi quando per la maggior parte del periodo d'imposta (più di 183 giorni) è iscritta presso l'anagrafe della popolazione residente o ha nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Tali criteri sono alternativi nel senso che è sufficiente che sia verificato anche uno solo di essi affinché una persona fisica possa considerarsi fiscalmente residente

in Italia.

Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria del contribuente, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 e successive modificazioni (cosiddetta “*black list*”).

Qualora una persona fisica fosse ritenuta *dual residence*, ossia residente fiscalmente sia in Italia, sia in un altro Paese, il conflitto di residenza va risolto sulla base delle *tie breaker rules* previste dall’articolo 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra l’Italia e l’altro Stato, ove in vigore.

Il requisito della residenza fiscale in Italia si acquisisce sin dall’inizio del periodo d’imposta nel quale la persona fisica instaura il collegamento con il territorio dello Stato italiano.

Al riguardo è opportuno precisare che la permanenza in Italia del Personale delle Sezioni dovuta al solo scopo di partecipare ad Expo Milano 2015, anche se si protrae per più di 183 giorni, non comporta l’acquisto della residenza fiscale in Italia.

Dalla *ratio* dell’articolo 12 dell’Accordo, infatti, è possibile desumere che, per usufruire delle agevolazioni ivi previste, il Personale delle Sezioni non deve essere considerato fiscalmente residente in Italia per cause indipendenti dalla partecipazione all’Expo.

Qualora fosse ammessa la possibilità di acquisire la residenza fiscale in virtù della partecipazione all’evento, la permanenza nel nostro Paese del Personale delle Sezioni dovuta a tale scopo farebbe venir meno con effetto *ex tunc* l’agevolazione in esame, che di conseguenza non avrebbe più ragione di esistere. In altri termini, la permanenza in Italia del Personale delle Sezioni motivata dall’organizzazione e gestione dell’evento penalizzerebbe tali soggetti, disincentivando la loro partecipazione ad Expo Milano 2015.

Al fine di favorire la partecipazione all’evento da parte dei membri del Personale delle Sezioni, si ritiene che analogo trattamento possa essere riconosciuto – ai fini

dell'acquisto della residenza fiscale in Italia – ai loro coniugi e familiari a carico (es. figli). Quest'ultimi, quindi, non acquistano la residenza fiscale in Italia qualora permangano nel nostro Paese per il semplice fatto di “essere al seguito” del Personale delle Sezioni.

Naturalmente qualora tali soggetti percepiscano dei redditi considerati prodotti in Italia ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, detti redditi sono ivi sottoposti alle imposte dirette secondo le regole generali previste dalla normativa fiscale nazionale e dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni ove in vigore.

3.1.2 Partecipanti Non Ufficiali

Secondo quanto previsto dall'articolo 16 dell'Accordo con il BIE, “*i Partecipanti Non Ufficiali sono esentati, nell'ambito delle attività non commerciali, svolte all'interno del proprio spazio espositivo, da ogni imposizione diretta [n.d.r. IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali]*”.

A tal fine si ricorda che i Partecipanti Non Ufficiali sono - in genere – organizzazioni internazionali, enti e associazioni estere e non, nonché imprese estere e non.

Per la disposizione sopra richiamata, dunque, qualora tali soggetti si limitino a svolgere nel proprio spazio espositivo un'attività non commerciale, il reddito derivante dallo svolgimento di detta attività è esente da ogni imposizione diretta. La norma è coerente con le finalità delle Esposizioni Universali, che sono per l'appunto eventi non a carattere commerciale in quanto concepite come occasioni di incontro e confronto tra i vari Paesi.

Ne consegue che lo svolgimento da parte dei Partecipanti Non Ufficiali di un'attività commerciale nel proprio spazio espositivo esula dalle finalità dell'Expo e quindi non può essere agevolato. Ciò comporta che qualora tali soggetti nel proprio spazio espositivo svolgano un'attività commerciale, il reddito ad essa relativo non gode di alcuna

agevolazione ed è tassato in Italia secondo le disposizioni degli articoli 23, 151 e 152 del TUIR.

Il successivo articolo 18 estende le agevolazioni previste per il Personale delle Sezioni al **Personale dei Partecipanti Non Ufficiali, appartenente ad un'amministrazione pubblica territoriale estera** a condizione che non abbia la cittadinanza italiana o la residenza nel territorio italiano. Più precisamente, qualora tra il Personale dei Partecipanti Non Ufficiali, ci siano persone appartenenti ad un'amministrazione pubblica territoriale estera, che non abbiano la residenza nel territorio italiano, per il periodo di permanenza in Italia dovuto all'organizzazione e gestione di Expo Milano 2015, tali soggetti sono esenti da ogni forma di tassazione diretta:

- sui salari, emolumenti, indennità corrisposti dall'amministrazione pubblica territoriale di appartenenza o per conto di essa;
- sul reddito prodotto al di fuori della Repubblica italiana.

Viceversa, il Personale dei Partecipanti Non Ufficiali che non appartiene ad un'amministrazione pubblica territoriale estera non gode di alcuna esenzione ai fini delle imposte sul reddito sui proventi prima elencati e pertanto quest'ultimi sono tassabili in Italia ai sensi delle disposizioni fiscali interne e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ove in vigore.

Naturalmente, il possesso da parte del Personale dei Partecipanti Non Ufficiali, appartenente o meno ad un'amministrazione pubblica territoriale estera, di altri redditi imponibili in Italia, in quanto considerati ivi prodotti ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, comporta la tassazione di quest'ultimi ai fini delle imposte dirette, secondo le regole generali previste dalla normativa nazionale italiana e dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni ove in vigore (per eventuali esempi di redditi prodotti in Italia, vedere paragrafo precedente).

Resta inteso che, coerentemente con quanto già chiarito per i Partecipanti Ufficiali, il periodo di permanenza in Italia del Personale dei Partecipanti Non Ufficiali finalizzata all'organizzazione e gestione di Expo Milano 2015, non fa acquisire ai suoi membri, ai rispettivi coniugi e familiari a carico la residenza fiscale in Italia.

3.2 Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)

3.2.1 Partecipanti Ufficiali

I Commissariati Generali di Sezione possono acquistare e/o importare beni e servizi in regime di non imponibilità IVA per un importo rilevante a condizione che detti beni e/o servizi siano impiegati nell'attività ufficiale espositiva.

Non sono invece agevolati gli acquisti effettuati per l'attività commerciale eventualmente svolta dai Commissariati Generali di Sezione nell'ambito di Expo Milano 2015, che saranno soggetti ad IVA secondo le disposizioni ordinariamente previste. Pertanto qualora dei beni siano oggetto di importazione, la loro introduzione nel territorio dello Stato avverrebbe a titolo definitivo con il conseguente pagamento dei relativi diritti doganali (*i.e.* dazi ed IVA).

L'articolo 10, comma 5, dell'Accordo prevede al riguardo che *“per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto (IVA), gli acquisti di beni e servizi, nonché le importazioni di beni di importo rilevante concernenti le loro attività ufficiali da parte dei Commissariati Generali di Sezione non sono imponibili. Ai fini del presente Accordo l'espressione «acquisto e/o importazioni di importo rilevante» si applicherà agli acquisti di beni e servizi e/o importazioni di beni di importo superiore al limite stabilito dalla legislazione nazionale per le organizzazioni internazionali in Italia.”*

I Commissariati Generali di Sezione, dunque, possono acquistare o importare, ad esempio, i beni necessari alla realizzazione del proprio Padiglione espositivo in regime di non imponibilità IVA.

La risoluzione 15 gennaio 2014, n. 10/E chiarisce che i *“beni e i servizi di importo*

rilevante” cui si applica l’agevolazione in esame sono quelli di ammontare superiore a 300,00 (trecento) euro, che è il limite cui fa riferimento l’articolo 72, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il regime IVA in esame è riservato ai Commissariati Generali di Sezione.

Si ricorda che per Commissariato Generale di Sezione si intende la struttura mediante la quale un Partecipante Ufficiale realizza e gestisce la propria partecipazione ad Expo Milano 2015.

In merito all’individuazione di tale struttura, l’Accordo con il BIE non prevede adempimenti o clausole particolari, lasciando così liberi i Partecipanti Ufficiali di organizzare e gestire l’evento nel modo da loro ritenuto più coerente con la propria normativa nazionale, che ovviamente cambia da Stato a Stato.

In quest’ottica, si ritiene che la funzione di “*Commissariato Generale di Sezione*” possa essere affidata ad:

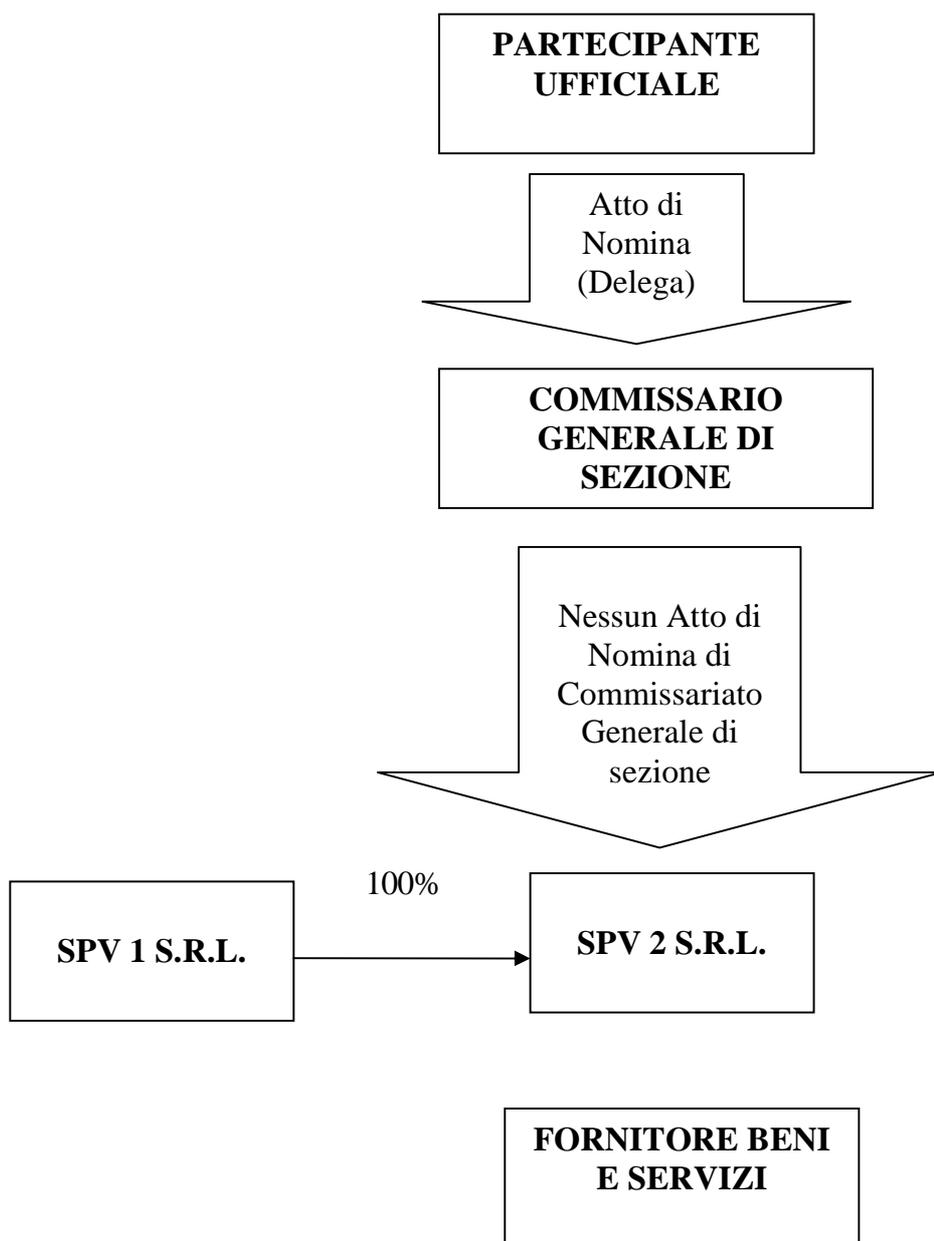
1. un’Amministrazione pubblica del Partecipante Ufficiale (ad esempio, una sezione del Ministero dell’Agricoltura di uno Stato estero appositamente distaccata a Milano), oppure
2. un soggetto terzo, quale una società costituita *ad hoc* (i.e. *Special Purpose Vehicle - SPV*) o un *General Contractor*.

Qualora il ruolo di Commissariato Generale di Sezione sia svolto da un soggetto terzo (ipotesi **sub 2**), si ritiene che tale qualifica debba risultare da un atto scritto, che può essere anche l’atto costitutivo della società appositamente costituita, dal quale deve anche risultare che è il Commissario Generale di Sezione ad essere responsabile dell’operato di quest’ultima.

Dall’Accordo con il BIE, infatti, è possibile desumere che è il Commissario Generale di Sezione, in qualità di rappresentante della struttura e dello Stato estero, ad essere illimitatamente responsabile delle azioni del proprio Commissariato. Pertanto un diverso *modus operandi* volto, ad esempio, a limitare o a far venir meno la responsabilità del Commissario Generale di Sezione mediante l’interposizione, tra quest’ultimo e il

fornitore, di uno o più soggetti con responsabilità limitata, sarebbe in contrasto con la *ratio* del citato Accordo.

Quanto appena chiarito può essere meglio spiegato mediante il seguente esempio.



Nell'esempio, né il Partecipante Ufficiale (*i.e.* Stato estero), né il Commissario

Generale di Sezione hanno conferito la qualifica di Commissariato Generale di Sezione a SPV 2, società a responsabilità limitata, interamente partecipata da SPV 1.

SPV 2, dunque, non agisce nei confronti di un eventuale fornitore in qualità di Commissariato Generale di Sezione e pertanto non può avvalersi del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE.

Nella descritta situazione (*i.e.* mancanza di un atto di nomina del Commissariato Generale di Sezione del Partecipante Ufficiale), il fornitore del bene o del servizio può emettere fattura in regime di non imponibilità IVA di cui al citato articolo 10 a condizione che SPV 2 agisca in nome e per conto del Commissario Generale di Sezione, ossia sulla base di un mandato con rappresentanza.

Questa ipotesi si può, ad esempio, verificare quando il Partecipante Ufficiale e/o il Commissario Generale di Sezione decidono di prendere parte all'evento senza dotarsi di un'apposita struttura, ma agendo sulla base di mandati con rappresentanza conferiti ad appositi SPV o a soggetti terzi (*i.e.* *General Contractor*).

Anche se l'Accordo con il BIE, infatti, riserva il regime IVA in commento ai Commissariati Generali di Sezione, si ritiene che la mancanza di una siffatta struttura non impedisca di riconoscere la non imponibilità IVA al Commissario Generale di Sezione che, come già accennato, è il soggetto delegato dallo Stato estero a gestire la partecipazione ad Expo Milano 2015. In tal caso, il fornitore dovrà emettere fattura direttamente nei confronti del Commissario Generale di Sezione.

Lo "schema del mandato con rappresentanza" può ricorrere anche nel caso in cui la funzione di Commissariato Generale di Sezione sia svolta da un'Amministrazione pubblica del Partecipante Ufficiale o comunque da una sua Amministrazione o Ente (ipotesi *sub I* di pagina 14).

In questo caso, per usufruire del regime di non imponibilità IVA in commento non occorre che detta struttura si interfacci direttamente con il fornitore: può beneficiare dell'agevolazione in commento anche quando opera per mezzo di un rappresentante legale, ossia di un soggetto che agisce in nome e per conto dello stesso Commissariato,

sulla base di un mandato con rappresentanza. In tal caso, è il mandatario che si interfaccia direttamente con il fornitore, nei cui confronti però è un soggetto “trasparente”. In altri termini, ai fini IVA, il mandatario è come se non esistesse per il fornitore, che emette fattura direttamente nei confronti del Commissariato.

Al fine della concreta fruizione dell’agevolazione, il Commissariato o chi ne ha la rappresentanza presenta un’apposita dichiarazione al proprio fornitore.

Questa può essere redatta utilizzando il modulo, allegato alla Risoluzione 15 gennaio 2014, n. 10/E, reperibile, in diverse lingue, sul sito dell’Agenzia delle Entrate, nella sezione dedicata all’EXPO 2015⁴. In alternativa, il modulo può essere richiesto al punto di contatto in loco dell’Agenzia (“Centro Servizi per i Partecipanti”). Lo schema va redatto in duplice copia: una è conservata dal Commissariato Generale, l’altra è consegnata al fornitore.

La possibilità di effettuare acquisti di beni e/o servizi in regime di non imponibilità IVA è riservata ai Commissariati Generali di Sezione e non si estende agli acquisti effettuati dal Personale delle Sezioni ad uso personale, per il quale non sono previste agevolazioni ai fini Iva e delle altre imposte indirette.

In considerazione della molteplicità dei Paesi partecipanti e, quindi, della diversità dei relativi ordinamenti giuridici, eventuali modelli organizzativi di partecipazione diversi da quelli sopra illustrati (ipotesi **sub 1** e **sub 2** di pag. 14) potranno essere valutati in sede di interpello ai fini del riconoscimento del regime di non imponibilità IVA previsto dall’Accordo con il BIE.

Ai sensi del comma 8 dell’articolo 10 dell’Accordo con il BIE, l’agevolazione in esame viene meno quando i beni importati in esenzione da dazi, imposte, divieti e restrizioni, conformemente alle disposizioni del citato Accordo, sono ceduti a terzi a titolo oneroso o gratuito senza il preventivo accordo delle autorità italiane e senza il pagamento delle relative imposte, diritti e contributi. Se dette imposte, diritti e contributi sono fissati in

⁴ www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/documentazione/desk+dedicato+e+desk+expo+2015

funzione del valore dei beni in questione, il valore cui fare riferimento per la loro determinazione è quello che hanno i medesimi beni al momento della cessione, con l'applicazione della tariffa in vigore a tale data.

I beni cui la norma fa riferimento sono, ad esempio, i materiali utilizzati per la realizzazione dei padiglioni espositivi e degli stand, nonché i prodotti destinati ad essere esposti nell'ambito di Expo Milano 2015.

Tali beni sono normalmente importati in regime di ammissione temporanea e pertanto, una volta terminato l'evento, sono destinati ad essere riesportati in regime di non imponibilità. Qualora ciò non accadesse senza il preventivo accordo delle Autorità italiane, l'IVA, nonché i dazi e i contributi vanno necessariamente assolti secondo le disposizioni ordinarie⁵.

Si precisa, infine, che le operazioni effettuate nei confronti dei Commissariati Generali di Sezione in regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5 dell'Accordo non concorrono alla formazione del *plafond* per acquistare e importare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta.

E' da ritenere, infatti, che dette transazioni non possano essere equiparate alle operazioni non imponibili che ai sensi della normativa interna beneficiano del *plafond*, quali, ad esempio, quelle di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 72 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le operazioni effettuate nei confronti dei Commissariati Generali di Sezione da parte di fornitori hanno ad oggetto beni e i servizi destinati ad un'attività svolta nel territorio dello Stato e pertanto non possono essere assimilate alle esportazioni di beni e servizi in assenza di un'espressa previsione normativa in tal senso.

Occorre tener conto, inoltre, che il regime di non imponibilità IVA riservato ai Commissariati Generali di Sezione è previsto dall'Accordo con il BIE, che in quanto fonte di diritto internazionale, è *lex specialis*, in grado di derogare alle norme interne in materia di IVA.

Per tale ragione il regime IVA in esame è da considerarsi un'agevolazione *ad hoc*,

⁵ Per ulteriori dettagli consultare le Linee Guida dell'Agenzia delle dogane su Expo Milano 2015.

limitata alla realizzazione dell'evento, e quindi ad una fattispecie del tutto singolare non assimilabile ad altre.

3.2.2 Partecipanti Non Ufficiali

Ai Partecipanti Non Ufficiali non spettano le agevolazioni IVA riconosciute ai Partecipanti Ufficiali dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo

I Partecipanti Non Ufficiali pertanto non possono acquistare in regime di non imponibilità IVA beni e/o servizi, nonché importare con il medesimo regime beni di importo superiore a 300,00 euro. Tali acquisti sono, dunque, soggetti ad IVA secondo le disposizioni ordinariamente previste per la generalità degli operatori anche se relativi all'attività ufficiale espositiva dei Partecipanti Non Ufficiali, finalizzata alla partecipazione ad Expo Milano 2015.

3.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette

3.3.1 Partecipanti Ufficiali

Per completezza di informazione si fa presente che secondo quanto chiarito dal Dipartimento delle Finanze, con nota prot. 21571 del 17 luglio 2014, per quanto concerne l'**Imposta Municipale Propria (IMU)**, *“ai sensi dell'articolo 10, comma 2, dell'Accordo con il BIE, i fabbricati posseduti dai Commissariati Generali di Sezione e dai Partecipanti Non Ufficiali sono esenti da tale imposta.*

In ordine, poi, alla sussistenza di un obbligo dichiarativo da parte dei predetti soggetti, si fa presente che nelle istruzioni alla dichiarazione IMU, approvate con D.M. 30 ottobre 2012, nel paragrafo 1.3 nel quale vengono illustrati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione IMU, è stato affermato il principio per cui l'obbligo dichiarativo deve essere assolto solo nei casi in cui “si sono verificate variazioni che non sono, comunque, conoscibili dal comune”. Tale principio ha consentito di valutare quali

tra le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, del D. Lgs. n. 504 del 1992 siano oggetto dell'obbligo dichiarativo.

Pertanto, nell'utilizzare lo stesso criterio, si ritiene, che anche nell'ipotesi in esame i Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali non sono tenuti ad alcun adempimento dichiarativo.

*Per quanto riguarda il **Tributo sui Servizi Indivisibili (TASI)**, si ritiene che le esenzioni previste ai fini IMU possano essere estese anche alla TASI, nel presupposto che le disposizioni relative all'IMU sono finalizzate a escludere dall'imposizione locale i fabbricati posseduti dai soggetti indicati nei citati artt. 10 e 16 della legge n. 3 del 2013, nell'intento, come evidenziato nell'art. 2 della legge n. 3 del 2013, di "attuare le misure necessarie per facilitare la partecipazione all'Expo Milano 2015 e per favorire così il successo dell'Esposizione". Si deve sottolineare, infatti, che l'Accordo in questione è stato ratificato con la legge 14 gennaio 2013, n. 3, data in cui la TASI non era stata ancora istituita e pertanto, le disposizioni ivi contenute non potevano, ovviamente, tenere conto di detto tributo.*

Ad ulteriore fondamento dell'applicazione alla TASI dell'esenzione prevista per l'IMU, milita anche la circostanza che la TASI è stata ricompresa dal comma 639 dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2014 nella IUC, l'imposta unica comunale, che si compone anche dell'IMU e della tassa sui rifiuti (TARI).

In disparte da quest'ultimo tributo, destinato a coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti, occorre dare rilevanza alla stretta correlazione esistente tra l'IMU e la TASI, derivante:

- dal presupposto impositivo che, a norma del comma 669 dell'art. 1 della legge di stabilità 2014, è costituito dal possesso o dalla detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili come definiti ai fini IMU;*
- dall'identità della base imponibile della TASI, che, come stabilito dal successivo comma 675, è quella prevista per l'IMU;*

- *dalla disposizione del comma 677, la quale impone che il comune, nel determinare l'aliquota della TASI, deve rispettare il limite secondo cui la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU non può essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU in relazione alle varie tipologie di immobili, vigente al 31 dicembre 2013.*

Si deve altresì precisare che anche l'esenzione dalla TASI non comporta alcun obbligo dichiarativo da parte dei soggetti in parola, poiché a norma del comma 687 dell'art. 1 della legge di stabilità per l'anno 2014 ai fini della dichiarazione relativa alla TASI, si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU.”.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 dell'Accordo con il BIE, inoltre, gli atti, le transazioni e le operazioni finanziarie relativi agli acquisti di beni e servizi effettuati dai Commissariati Generali di Sezione per il perseguimento dei propri fini istituzionali espositivi e non commerciali sono esenti dalle **imposte di registro, di bollo, ipotecaria e catastale**. Tale esenzione è tuttavia circoscritta al pagamento delle imposte e non si estende all'obbligo di registrazione, previsto per legge.

Sono, ad esempio, sono soggetti all'obbligo di registrazione, la compravendita di beni immobili, la costituzione o il trasferimento di un diritto di superficie o d'uso, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, le locazioni e gli affitti di beni immobili.

La registrazione va richiesta dal Commissariato Generale di Sezione o di chi ne ha la rappresentanza:

- in genere nel termine di 20 giorni dalla data dell'atto, se perfezionato in Italia,
- nel termine di 30 giorni dalla data dell'atto, per quest'ultimo è nella forma di atto pubblico e di scrittura privata autenticata registrati con modalità telematiche, nonché per i contratti di locazione e affitto di beni immobili;

- nel termine di 60 giorni dalla data dell'atto, se quest'ultimo ha ad oggetto beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato ed è perfezionato all'estero.

3.3.2 Partecipanti Non Ufficiali

Ai sensi dell'articolo 16, comma 2, dell'Accordo con il BIE, anche i fabbricati posseduti dai Partecipanti Non Ufficiali sono esentati dal pagamento dell'**Imposta Municipale Propria (IMU)**. Sia ai fini di detta imposta, sia ai fini della TASI valgono i medesimi chiarimenti di cui al precedente paragrafo.

Si ricorda, inoltre, che secondo quanto previsto dal successivo comma 3 del medesimo articolo, l'esenzione delle imposte di **registro, bollo, ipotecaria e catastale** spetta ai Partecipanti Non Ufficiali limitatamente agli atti, transazioni e operazioni finanziarie relativi ai fabbricati dagli stessi utilizzati ai fini della partecipazione ad Expo Milano 2015. Ne consegue che, a differenza dei Partecipanti Ufficiali, tutti agli atti, transazioni e operazioni finanziarie poste in essere dai Partecipanti Non Ufficiali che non hanno ad oggetto i predetti fabbricati assolvono le imposte in esame secondo le disposizioni ordinariamente previste.

4. ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI

Dall'articolo 19 del Regolamento Generale di Expo Milano 2015 si desume che l'evento espositivo è a carattere non commerciale.

La citata disposizione prevede, infatti, che solamente il venti per cento (20%) dello spazio espositivo può essere adibito allo svolgimento di un'attività commerciale, quale ad esempio, quella di vendita dei prodotti, dei gadget, nonché quella di ristorazione o l'organizzazione di spettacoli a pagamento.

Come già chiarito al precedente paragrafo 3, lo svolgimento di tale attività da parte di un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale non gode di alcuna agevolazione fiscale ai fini delle imposte dirette, dell'IRAP, dell'IVA e delle altre imposte indirette, previste dall'Accordo con il BIE.

Ne consegue che qualora i Partecipanti Ufficiali e Non Ufficiali dovessero svolgere in Italia, contemporaneamente, sia un'attività commerciale, sia la loro attività istituzionale espositiva non commerciale, usufruirebbero delle agevolazioni previste dagli articoli 10 e 16 dell'Accordo solo con riferimento a quest'ultima attività.

Lo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un Partecipante comporta per quest'ultimo la necessità di assolvere gli obblighi fiscali ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA.

Ai fini delle imposte sul reddito, si ricorda che la tassazione in Italia del reddito derivante dallo svolgimento di un'attività commerciale da parte di un soggetto non residente è subordinata alla presenza nel territorio italiano di una sua stabile organizzazione.

Infatti, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, lettera *e*), del TUIR, un soggetto non residente può essere tassato in Italia per un reddito d'impresa a condizione che il reddito sia prodotto mediante una stabile organizzazione localizzata nel territorio dello Stato.

4.1 Presenza di una stabile organizzazione in Italia

Ai fini delle imposte sul reddito, l'articolo 162, comma 1, del TUIR prevede una definizione di stabile organizzazione sostanzialmente coincidente con quella dell'articolo 5 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito (in seguito, "Modello OCSE").

Per stabile organizzazione (in breve, anche "SO" o "*branch*") si intende una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa residente in uno Stato esercita, in

tutto o in parte, la sua attività in un altro Paese.

Dalla definizione appena riportata, si evince che la configurabilità di una stabile organizzazione presuppone la contemporanea sussistenza di tre requisiti (cfr. il paragrafo 2 del Commentario all'articolo 5 del Modello OCSE):

1. l'esistenza di una sede di affari (*place of business*), cioè locali o luoghi di cui la società estera abbia la disponibilità, a qualunque titolo;
2. la "fissità" spaziale e temporale della sede, che deve dunque essere stabilita in un luogo individuato con un certo grado di permanenza (“*at a distinct place with a certain degree of permanence*”);
3. lo svolgimento dell'attività d'impresa attraverso tale base fissa, o comunque nello Stato in cui la base è situata.

Ciò opportunamente premesso, si ritiene che qualora nello spazio espositivo di un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale fosse svolta un'attività commerciale, in linea di principio si debba considerare esistente una stabile organizzazione.

La sussistenza del primo e del terzo dei requisiti prima elencati è *in re ipsa*, in quanto – come già chiarito – l'articolo 19 del Regolamento generale consente ad un Partecipante di svolgere attività commerciale nel proprio spazio espositivo nei limiti del 20 per cento di detto spazio.

Relativamente al requisito della fissità temporale della sede, si precisa che né l'articolo 5 del Modello OCSE, né l'articolo 162 del TUIR prevedono un limite temporale di permanenza al di sotto del quale può essere esclusa l'esistenza di una stabile organizzazione⁶.

Il Commentario al Modello OCSE precisa che la sede di affari per essere considerata stabile organizzazione deve avere un certo grado di permanenza, nel senso che non deve avere natura puramente temporanea. Nello stesso tempo, però, ammette la possibilità che sia configurabile una stabile organizzazione quando la sede fissa è utilizzata per un breve periodo di tempo in quanto l'attività esercitata – per

⁶ Solo per il cantiere è prevista una durata minima, fattispecie che però può essere esclusa ai fini in esame.

mezzo di detta base fissa – necessita di essere svolta in un breve arco temporale (cfr. paragrafo 6 del Commentario OCSE all'articolo 5 del relativo Modello).

Il medesimo Commentario precisa, inoltre, che la durata di sei (6) mesi, adottata da diversi Stati, quale termine minimo di permanenza per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione non può essere considerata in senso assoluto in quanto la prassi seguita dagli Stati non è omogenea. Il termine di 6 mesi, quindi, va piuttosto considerato come un'indicazione di massima, idonea ad essere adattata qualora le circostanze lo richiedano. E' il caso, ad esempio, delle attività d'impresa che possono essere esercitate esclusivamente nello Stato considerato: in tale ipotesi, l'attività può essere di breve durata a causa delle sue caratteristiche intrinseche, ma essendo interamente esercitata in questo Stato, la sua connessione con il territorio di quest'ultimo è più forte.

Posta l'assenza nel Modello OCSE, nella norma nazionale nonché nelle Convenzioni stipulate dall'Italia di un termine minimo di permanenza, l'analisi *case by case* suggerita dal Commentario induce a ritenere che nella fattispecie in esame il requisito temporale vada adattato alla durata limitata dell'evento, il quale in ogni caso è destinato a protrarsi per 6 mesi (1° maggio – 31 ottobre 2015).

Si ritiene dunque verificato il requisito temporale necessario affinché possa essere configurata l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione quando un Partecipante svolge nel territorio italiano un'attività commerciale.

Resta inteso che con riferimento al reddito e al valore della produzione netta realizzati da tale stabile organizzazione, il Partecipante è tenuto ad osservare gli ordinari obblighi contabili, dichiarativi e di versamento previsti ai fini IRES e IRAP.

Analogamente alle imposte dirette, anche ai fini IVA, l'esercizio in Italia, da parte di un soggetto non residente, di un'attività commerciale può determinare l'esistenza di una SO, rilevante ai fini della territorialità di alcune prestazione di servizi.

La “stabile organizzazione” ai fini IVA è definita dall’articolo 11 del Regolamento UE 15 marzo 2011, n. 282 (disposizione che deve ritenersi riferita sia alle prestazioni di servizi, sia alle cessioni di beni), recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE. Per SO deve intendersi qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede principale dell’attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle:

- di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze;
- e/o di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.

Da tale disposizione emerge una differenza tra la definizione di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e quella ai fini dell’IVA. Nel primo caso, infatti, il requisito personale non è necessario, se non indispensabile al tipo di attività esercitata nella sede d’affari. In ambito IVA, invece, la SO presuppone l’impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.

In altri termini, il fattore umano e quello tecnico/materiale sono considerati elementi imprescindibili per configurare l’esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ai fini dell’imposta sul valore aggiunto. Peraltro, ai sensi del citato articolo 11, l’attribuzione di un numero di partita IVA non costituisce da sola una prova sufficiente dell’esistenza in Italia della *branch* di un soggetto non residente che abbia la sede principale della propria attività economica in un altro Stato.

Ai sensi dell’articolo 7, comma 1, lett. *d*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la presenza di una SO, nei termini anzidetti, fa acquisire al soggetto non residente lo *status* di soggetto passivo IVA stabilito in Italia limitatamente alle operazioni rese o ricevute dalla stabile organizzazione.

Ciò comporta conseguenze rilevanti agli effetti della territorialità delle prestazioni di servizi e, quindi, ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta e al rispetto dei connessi obblighi strumentali.

In particolare, sotto il profilo della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi, si rammenta che, in base ai principi generali previsti dall'articolo 7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, tali operazioni si considerano effettuate in Italia quando:

- sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e quindi anche ad una SO italiana;
- sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato o da una SO italiana.

Ai fini dell'individuazione del luogo in cui le prestazioni di servizi devono essere assoggettate ad imposta, è necessario stabilire, dunque, se le operazioni sono rese o ricevute da una stabile organizzazione in Italia .

Ad esempio, nel caso in cui la prestazione sia resa da un fornitore italiano ad una stabile organizzazione in Italia, l'operazione è imponibile in Italia. Se, invece, il fornitore rende la medesima prestazione direttamente al soggetto non residente, l'operazione è imponibile nello Stato di stabilimento del soggetto non residente.

Al fine di individuare quale sia il committente del servizio, la circolare 29 luglio 2011, n. 37/E chiarisce che occorre fare riferimento ai criteri di cui all'articolo 22 del citato Regolamento, quali la natura e l'utilizzazione dei servizi forniti, il numero di partita IVA del committente comunicato al fornitore nonché la partita IVA del soggetto che provvede al pagamento del servizio.

Si fa presente, inoltre, che, in base all'articolo 17, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, in presenza di una stabile organizzazione in Italia è preclusa sia la nomina del rappresentante fiscale, sia l'identificazione diretta.

Si ricorda, infine, che la verifica circa la configurabilità della stabile organizzazione, sia ai fini delle imposte dirette, che ai fini IVA, deve essere condotta caso per caso, avendo riguardo alle concrete caratteristiche della struttura mediante la quale il soggetto non residente opera nel territorio dello Stato ed alle concrete modalità con le quali esercita in Italia l'attività commerciale.

Peraltro, con decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, è stata prevista la possibilità per i soggetti esteri di conoscere, in via preventiva, il parere dell'Amministrazione finanziaria in merito all'esistenza in Italia di una loro stabile organizzazione rilevante ai fini delle imposte dirette. Si tratta, in particolare, di un'istanza di *ruling* internazionale da presentare, su carta libera (in plico non imbustato e a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento), all'Ufficio *Ruling* Internazionale - Direzione Centrale Accertamento - Settore Internazionale, ai seguenti indirizzi :

- Roma, Via Cristoforo Colombo, 426 c/d, c.a.p. 00145;
- Milano, Via Manin, 25, c.a.p. 20121.

4.2 Assenza di una stabile organizzazione in Italia: adempimenti IVA

Se un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale esercita un'attività commerciale senza che ricorrano gli estremi per configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, è tenuto in ogni caso ad identificarsi in Italia ai fini IVA, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, pur mantenendo lo *status* di operatore non residente. Ciò ovviamente a condizione che effettui operazioni per le quali è tenuto al versamento dell'imposta in Italia.

Analogo adempimento è previsto per tutti i soggetti non residenti, senza SO in Italia che si trovano nelle medesime condizioni.

Le modalità di identificazione IVA differiscono a seconda che l'operatore estero sia un soggetto UE oppure un soggetto Extra UE.

Se il Partecipante (Ufficiale o Non Ufficiale) è residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea può avvalersi dell'identificarsi diretta prevista dall'articolo 35-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 o, in alternativa, nominare un rappresentante fiscale secondo le modalità di cui all'articolo 17, comma 3 del citato D.P.R.

Qualora, invece, il Partecipante fosse residente in uno Stato extra UE, in linea di massima, può identificarsi ai fini Iva in Italia soltanto mediante la nomina di un rappresentante fiscale, che sarà tenuto a svolgere tutti gli adempimenti rilevanti ai fini IVA, compreso il pagamento dell'imposta.

5. ORGANIZZATORE

5.1 Rilevanza del reddito e del valore della produzione netta

L'Organizzatore, vale a dire EXPO 2015 S.p.A., è l'ente previsto dall'Accordo con il BIE per svolgere tutte le funzioni necessarie alla realizzazione della manifestazione espositiva. Expo 2015 S.p.A. è anche incaricata della realizzazione e gestione del Padiglione Italia.

Il reddito conseguito dall'Organizzatore si configura come reddito d'impresa soggetto alle ordinarie modalità di determinazione previste per i soggetti che svolgono attività commerciale.

Ai fini della determinazione dell'IRES e dell'IRAP dovute, tuttavia, l'Organizzatore deve distinguere l'attività svolta per la realizzazione e la gestione del Padiglione Italia (c.d. attività esente), dalle altre attività commerciali svolte, in quanto solo il reddito e il valore della produzione netta derivante dalla realizzazione e gestione del Padiglione Italia gode delle esenzioni riservate ai Partecipanti Ufficiali

dall'articolo 10 dell'Accordo, così come previsto dall'articolo 5, comma 1-*quater*, del decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43, convertito dalla legge 24 giugno 2013, n. 71.

In considerazione del diverso trattamento fiscale riservato a tale reddito rispetto a quello derivante dalle altre attività svolte da Expo 2015 S.p.A., si ritiene che quest'ultima debba individuare distintamente i componenti positivi e negativi di reddito afferenti all'attività esente.

Al riguardo, si precisa che l'applicazione dell'esenzione del reddito relativo alla realizzazione e/o gestione del Padiglione Italia non esonera, in ogni caso, l'Organizzatore dall'onere di determinare, secondo l'ordinaria disciplina dell'IRES, il risultato fiscale derivante da tale attività che, seppur esente in capo allo stesso, dovrà essere indicato in dichiarazione dei redditi, Modello Unico SC, rigo RF50. Tale adempimento si rende necessario anche per la corretta gestione delle perdite fiscali della c.d. attività esente che, ai sensi dell'articolo 83, comma 1 del TUIR, "*assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi*", fermo restando le modalità di utilizzo delle stesse previste dall'articolo 84 del medesimo TUIR.

Nella determinazione del risultato relativo all'attività esente dovranno, pertanto, concorrere i costi e i ricavi tipici di tale attività (ad esempio, oneri di costruzione, costi di manutenzione, spese del personale addetto alla gestione del Padiglione Italia), nonché gli altri oneri amministrativi e finanziari direttamente riferibili alla medesima attività. Gli oneri finanziari (ad esempio, interessi passivi, commissioni e spese bancarie) si possono considerare diretti qualora siano relativi a finanziamenti specificamente assunti per la realizzazione e gestione del Padiglione Italia.

Lo stesso principio vale per l'imputazione alla gestione imponibile dei costi e ricavi.

I costi generali amministrativi, commerciali e finanziari andranno imputati all'attività esente ed a quella imponibile secondo criteri di riparto funzionali, fondati su parametri oggettivi e non su mere esigenze gestionali.

A titolo meramente esemplificativo può farsi riferimento al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi derivanti dalla gestione esente (o imponibile) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi conseguiti dall'Organizzatore.

Sulla base di tale criterio, ad esempio, potrebbe risultare corretto che qualora Expo 2015 S.p.A. ritraesse dall'attività imponibile ricavi e proventi in misura pari al novantotto per cento dei ricavi e proventi complessivi, faccia concorrere alla formazione del reddito imponibile le spese comuni nella medesima percentuale, imputando il rimanente due per cento all'attività esente.

Resta ferma la possibilità di ricorrere ad altre metodologie di riparto dei costi comuni, tenendo però presente che la ripartizione degli stessi non può essere operata in maniera arbitraria e che il criterio utilizzato deve rimanere costante ed essere adeguatamente documentato.

Uno specifico trattamento fiscale di favore, inoltre, è previsto per i contributi pubblici erogati all'Organizzatore per finanziare la realizzazione di Expo Milano 2015.

In particolare, in base all'articolo 19, comma 4, dell'Accordo, "sono esclusi dalla formazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle società e dalla formazione del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, i contributi erogati dallo Stato, dalle amministrazioni dello Stato e dalle amministrazioni pubbliche all'Organizzatore ai fini dell'organizzazione dell'evento e della realizzazione delle opere infrastrutturali dell'Expo Milano 2015. I contributi di cui al presente paragrafo non rilevano ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità

dei costi, né vanno computati in diminuzione delle perdite riportabili a scomputo dei redditi prodotti negli esercizi successivi”.

Tali contributi, pertanto, non vanno indicati né nel Modello Unico SC, né nella dichiarazione annuale IRAP, né tantomeno rilevano ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità dei costi o in diminuzione delle perdite fiscali riportabili.

5.2 Imposta sul Valore Aggiunto (IVA)

Ai fini dell'IVA, l'Organizzatore usufruisce sia del *reverse charge*, sia del regime di non imponibilità IVA riservato ai Partecipanti Ufficiali dall'articolo 10 dell'Accordo con il BIE.

L'applicazione del *reverse charge* è prevista dall'articolo 19, comma 2, dell'Accordo, che estende tale meccanismo alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti appaltatori nei confronti dell'Organizzatore.

Si tratta di una specifica ipotesi di applicazione del sistema di inversione contabile che si differenzia dal *reverse-charge* tipico del settore dei subappalti edili di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ai fini in esame, si rammenta che il meccanismo di inversione contabile previsto dal citato articolo 17 è applicabile alle prestazioni di servizi rese da soggetti subappaltatori ad imprese operanti nel comparto dell'edilizia, che si pongono quali appaltatori o, a loro volta subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio. Tale regime, in sostanza, non si applica alle prestazioni di servizi rese direttamente al committente finale dei lavori bensì alla catena di rapporti giuridici – riconducibili al contratto di appalto e di subappalto - che si pongono a valle del rapporto di committenza.

A *contrariis*, il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'articolo 19, comma 2, dell'Accordo con il BIE si applica direttamente nei rapporti tra appaltatore e committente (*rectius*, Expo 2015 S.p.A.).

In relazione alle prestazioni di servizi rese nel settore edile, l'appaltatore, quindi, emette la fattura nei confronti dell'Organizzatore senza indicazione dell'imposta, inserendo la dicitura "inversione contabile" e l'eventuale richiamo alla specifica norma che ne prevede l'applicazione in favore di Expo 2015 S.p.A. Entro quindici giorni dal ricevimento della fattura e con riferimento al relativo mese, l'Organizzatore provvede ad integrarla, indicando l'aliquota e l'ammontare dell'IVA. La fattura così integrata deve essere annotata dall'Organizzatore sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti.

Peraltro, nell'ipotesi in cui l'Organizzatore si avvalga di un soggetto terzo al quale abbia delegato le funzioni e l'attività di stazione appaltante, il sistema del *reverse charge* di cui all'articolo 19 dell'Accordo troverebbe applicazione in relazione alle prestazioni di servizi del settore edile rese al terzo delegato, sempreché lo stesso agisca, nell'espletamento delle suddette funzioni ed attività, sulla base di un mandato con rappresentanza, vale a dire in nome e per conto dell'Organizzatore. In tal caso, trattandosi di mandato con rappresentanza, l'appaltatore emette la fattura relativa alle prestazioni di servizi – senza indicazione dell'imposta - direttamente nei confronti di Expo 2015 S.p.A.

Quando, invece, il terzo agisce sulla base di un mandato senza rappresentanza, l'appaltatore emette la fattura nei confronti del terzo delegato con applicazione dell'IVA secondo le modalità ordinarie.

Con riferimento al regime di non imponibilità IVA normalmente riservato ai Partecipanti Ufficiali, si osserva che l'articolo 5, comma 1-*quater*, del decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43, convertito con modificazioni dalla legge 24 giugno 2013, n. 71, estende tale regime agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni effettuate

dall'Organizzatore *“limitatamente alle attività svolte in relazione alla realizzazione e alla gestione del Padiglione Italia”*. Anche ad Expo 2015 S.p.A., pertanto, sono applicabili i chiarimenti forniti con la risoluzione 15 gennaio 2014, n. 10/E, in precedenza commentati.

5.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette

L'articolo 19, comma 6, dell'Accordo con il BIE *“gli atti, le transazioni ed le operazioni finanziarie relativi ai terreni, ai fabbricati e alle aree fabbricabili necessari all'Organizzatore per la realizzazione dell'Expo Milano 2015 sono esenti dalle imposte di bollo, registro, ipotecarie e catastali”*.

Come chiarito precedentemente al paragrafo 3.3, l'esenzione è circoscritta al pagamento delle imposte e non si estende all'obbligo di registrazione, previsto per legge.

6. PROPRIETARIO

6.1 Rilevanza del reddito

Il Proprietario, secondo l'Accordo con il BIE, è il titolare delle aree del sito espositivo di Expo Milano 2015 sulle quali è costituito un diritto di superficie a favore dell'Organizzatore.

Il Proprietario è la società AREXPO S.p.A., titolare di reddito d'impresa da determinarsi secondo le regole ordinarie e soggetto agli adempimenti contabili e dichiarativi normalmente previsti dal nostro ordinamento.

Per quanto riguarda la determinazione del suo reddito imponibile, in base al combinato disposto degli articoli 19 e 20 dell'Accordo, i contributi erogati dallo Stato, dalle amministrazioni dello Stato e dalle amministrazioni pubbliche al Proprietario per l'organizzazione dell'evento e la realizzazione delle relative opere

infrastrutturali non concorrono alla formazione del suo reddito d'impresa, rilevante ai fini IRES, nonché alla determinazione del valore della sua produzione netta, rilevante ai fini IRAP.

Pertanto, analogamente a quanto in precedenza chiarito per l'Organizzatore, tali contributi non vanno indicati né nel Modello Unico SC, né nella dichiarazione annuale IRAP, né tantomeno rilevano ai fini del calcolo del pro-rata di deducibilità dei costi o diminuiscono le perdite fiscali riportabili.

6.2 Agevolazioni per gli acquisti

L'articolo 20 dell'Accordo estende al Proprietario il sistema dell'inversione contabile previsto a favore dell'Organizzatore con riferimento alle prestazioni di servizio, compresa la manodopera, rese a quest'ultimo nel settore edile da soggetti appaltatori. In merito alle peculiarità dell'ambito applicativo del *reverse charge* in esame si rinvia la paragrafo 5.2.

6.3 Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro e altre imposte indirette

In forza del rinvio all'articolo 19, comma 6, dell'Accordo, il successivo articolo 20 estende a favore di AREXPO S.p.A. le medesime esenzioni in materia di imposte indirette previste per l'Organizzatore, commentate al paragrafo 5.3.

7. SPAZI ESPOSITIVI E RELATIVI SERVIZI – REGIME IVA

Come anticipato nella premessa, Expo Milano 2015 è un evento di carattere espositivo nel corso del quale i Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) presentano le proprie competenze in relazione al tema dell'esposizione, forniscono ai visitatori informazioni promozionali e presentano i propri prodotti.

Ai fini Iva, pertanto, tale evento può essere considerato al pari di una fiera o di un'esposizione. Infatti, come chiarito dalla circolare 29 luglio 2011, n. 37/E, nella nozione di "*fiere ed esposizioni*" rientrano:

- le prestazioni di servizi rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- i servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese e ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- i servizi direttamente connessi all'allestimento degli stand fieristici, i committenti dei quali siano i soggetti che partecipano all'evento espositivo.

Il citato documento di prassi ha, altresì, chiarito la definizione di **servizio accessorio** alle prestazioni in questione, fornendo un'interpretazione più ampia rispetto al concetto generale di accessorieta', desumibile dall'articolo 12 del D.P.R. n. 633 del 1972, che presuppone, contemporaneamente:

- l'esistenza di un nesso di dipendenza funzionale tra la prestazione di servizi accessoria e quella principale;
- la necessaria identità dei soggetti che effettuano l'operazione principale e quella accessoria.

In particolare, la circolare n. 37/E del 2011 chiarisce che, fermo restando il rapporto di strumentalità tra le prestazioni (principale e accessoria), il requisito dell'identità soggettiva va inteso in senso più ampio. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti. Pertanto possono ritenersi accessorie ad un'attività artistica, scientifica o simile tutte le prestazioni di servizi che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario per la realizzazione dell'attività principale, a prescindere dal soggetto che le effettua.

Alla luce di tali chiarimenti è da ritenere che rientrino nell'ambito delle prestazioni relative a fiere ed esposizioni, i servizi che, in base all'Accordo e al Regolamento Generale, l'Organizzatore è tenuto a fornire ai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) per consentire la loro partecipazione ad Expo Milano 2015.

Si ricorda che, in base all'Accordo, l'Organizzatore è tenuto a porre in essere tutti gli interventi infrastrutturali e organizzativi necessari per la realizzazione dell'evento espositivo, ivi compresa la fornitura ai Partecipanti dei servizi generali - quali servizi di telecomunicazioni, idrici, elettricità (cfr. articolo 15 del Regolamento Generale) - e la gestione degli spazi espositivi comuni.

L'Organizzatore, su richiesta di un Partecipante, può, altresì, provvedere alla costruzione dei padiglioni, nonché fornire il servizio di gestione dello spazio espositivo di ciascun Partecipante.

Quella di Expo 2015 S.p.A., quindi, è un'attività complessa che, ai fini IVA, può essere considerata analoga a quella resa da un soggetto organizzatore di fiere ed esposizioni nei confronti di soggetti che partecipano ad un evento espositivo specifico, consentendo loro di partecipare all'evento stesso.

Sono, altresì, riconducibili nell'ambito delle prestazioni relative a fiere ed esposizioni ovvero accessorie a tali prestazioni – nei termini anzidetti – le prestazioni di servizi rese ai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) da soggetti diversi dall'Organizzatore, se funzionali o connessi alla realizzazione di Expo Milano 2015 o alla partecipazione all'evento espositivo.

Rientrano in tale ambito, ad esempio, le prestazioni di servizi relative alla costruzione dei padiglioni espositivi eseguite da un'impresa italiana, nonché quelle relative alla gestione degli stessi.

Tale impostazione è coerente con l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE con la sentenza 27 ottobre 2011, causa C-530/09 riguardo alla rilevanza

territoriale, ai fini IVA, della prestazione di servizi consistente nella messa a disposizione temporanea di stand fieristici ed espositivi.

In proposito, i giudici comunitari hanno chiarito che la prestazione di servizi consistente nella messa a disposizione temporanea di uno stand fieristico o espositivo ai clienti rientra tra le attività esercitate da un organizzatore di fiere o esposizioni quando lo stand è messo a disposizione in occasione di un evento (*i.e.* fiera o esposizione) determinato, dedicato ad un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile.

Sotto il profilo della rilevanza territoriale, i servizi fieristici in esame seguono criteri diversi a seconda dello *status* del committente e del luogo in cui questo soggetto è stabilito.

Se il committente non è un soggetto passivo IVA, la territorialità delle prestazioni in esame è disciplinata dall'articolo 7-*quinquies*, comma 1, lett. *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale, le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, si considerano effettuate in Italia a condizione che siano ivi materialmente svolte (*B2C*).

Quando, invece, il committente è un soggetto passivo d'imposta, torna applicabile il criterio di territorialità di carattere generale previsto dall'articolo 7-*ter*, comma 1, lett. *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972. Pertanto le citate prestazioni si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi IVA stabiliti in Italia (*B2B*). Ne consegue che se il committente è un soggetto passivo non stabilito in Italia, i servizi in esame non sono territorialmente rilevanti in Italia (c.d. fuori campo IVA).

Per verificare lo *status* del committente, la circolare n. 37/E del 2011 chiarisce che, ferma restando l'applicazione delle presunzioni di soggettività passiva previste dall'articolo 7-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, quando il committente è un soggetto comunitario, rileva il numero identificativo IVA comunitario, comunicato dal committente medesimo al proprio fornitore.

Quando, invece, il committente è un soggetto non comunitario, l'eventuale *status* di soggetto passivo deve essere dimostrato da altre circostanze atte a chiarire che lo stesso svolge un'attività imprenditoriale, artistica o professionale (ad esempio, può avere rilevanza in tal senso l'eventuale certificazione rilasciata dalle autorità fiscali dello Stato extra UE).

In merito all'individuazione del luogo di stabilimento del committente, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972, si considerano stabiliti in Italia:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero;
- una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

In applicazione di tali criteri, è possibile stabilire il regime IVA degli acquisti effettuati dai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) che sono esaminati nei paragrafi successivi.

7.1 Acquisizione dei lotti

I Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) hanno la necessità di acquisire la disponibilità dell'area (*i.e.* lotto) presso la quale realizzare il proprio spazio espositivo (*i.e.* Padiglione).

A tal fine, si ricorda che in base all'Accordo con il BIE, AREXPO S.p.A. è proprietaria dell'area espositiva dedicata all'evento, sulla quale Expo 2015 S.p.A. ha un diritto di superficie.

L'articolo 14 del Regolamento Generale di Expo Milano 2015, prevede che i lotti destinati alla costruzione dei padiglioni siano messi a disposizione ai partecipanti dall'Organizzatore per il periodo di tempo necessario alla partecipazione all'evento espositivo. Ai Partecipanti Ufficiali i lotti sono messi a disposizione a titolo gratuito. Ai Paesi in via di sviluppo (in breve, "PVS"), Expo Milano S.p.A. provvede altresì a costruire e a mettere a disposizione a titolo gratuito il Padiglione espositivo.

Il servizio reso dall'Organizzatore di **messa a disposizione del lotto** si inquadra nell'ambito della complessa attività che l'Organizzatore medesimo, in base all'Accordo, è tenuto a svolgere per la realizzazione dell'Expo Milano 2015. Tale prestazione è, dunque, qualificabile, ai fini IVA, come prestazione relativa ad un'attività fieristica e di esposizione nell'accezione chiarita al paragrafo 7.

La messa a disposizione del lotto, quindi, è assimilabile ad una prestazione relativa ad un evento fieristico e di esposizione, la cui rilevanza territoriale in Italia – come chiarito al paragrafo precedente - è disciplinata dagli articoli *7-ter*, comma 1, lett. *a*), e *7-quinquies*, comma 1, lett. *a*) del D.P.R. n. 633 del 1972.

In applicazione dei predetti criteri di territorialità, dunque, la messa a disposizione del lotto ad un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale è, ai fini IVA, territorialmente rilevante in Italia (*i.e.* luogo in cui si svolge l'evento espositivo), quando il Partecipante non è soggetto passivo d'imposta (privo, quindi, di un numero identificativo IVA), nonché quando è un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato.

Naturalmente quando il Partecipante è Ufficiale, l'Organizzatore è tenuto ad emettere la relativa fattura in regime di non imponibilità ex articolo 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE.

Qualora la messa a disposizione del lotto da parte dell'Organizzatore sia fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale (ad esempio committente partecipante non ufficiale soggetto passivo d'imposta), Expo 2015 S.p.A. deve comunque emettere la relativa fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma *6-bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare la fattura deve riportare l'indicazione "inversione contabile" quando il partecipante è un soggetto UE, e l'annotazione "operazione non soggetta" quando il Partecipante è un soggetto passivo d'imposta non-UE.

In ultimo, si ricorda che qualora ricorrano gli estremi per configurare, ai fini IVA, una stabile organizzazione in Italia del Partecipante, in applicazione del criterio di territorialità di carattere generale previsto dall'articolo *7-ter*, comma 1, lett. *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972, il servizio reso dall'Organizzatore è territorialmente rilevante in Italia ed ivi assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria (22 per cento) quando la messa a disposizione del lotto è riferibile a detta stabile organizzazione.

7.2 Realizzazione e acquisizione dei padiglioni

Il Padiglione è la struttura espositiva di ogni Partecipante Ufficiale e Non Ufficiale.

Il regolamento Generale di Expo Milano 2015 prevede la possibilità che i padiglioni siano realizzati dall'Organizzatore, che successivamente li mette a disposizione degli stessi Partecipanti a titolo gratuito o dietro corrispettivo, oppure direttamente dai Partecipanti (Ufficiali o Non Ufficiali).

Quando il Padiglione è realizzato da Expo 2015 S.p.A., la successiva messa a disposizione dello stesso ai Partecipanti è qualificabile ai fini IVA come una prestazione relativa ad un'attività fieristica e di esposizione, i cui criteri di territorialità e di fatturazione sono stati illustrati nei paragrafi 7 e 7.1, cui si rinvia.

Analoghe considerazioni con riferimento all'ipotesi in cui il Partecipante provveda direttamente alla realizzazione del proprio Padiglione. In tal caso, infatti, le prestazioni di servizi volte alla costruzione e all'allestimento della struttura all'interno del sito espositivo - quali ad esempio, il montaggio, il trasporto dei materiali e la posa dei cavi - sono riconducibili nell'ambito dei servizi relativi ad un'attività fieristica e di esposizione, consentendo la partecipazione all'evento espositivo.

La medesima qualificazione deve essere attribuita anche ai servizi relativi alla successiva attività di smontaggio del Padiglione.

Ne consegue che, ai fini dell'individuazione del luogo in cui le prestazioni di servizi in esame si considerano effettuate, occorre far riferimento ai medesimi criteri di collegamento già esaminati al paragrafo precedente in relazione alla rilevanza territoriale del servizio di messa a disposizione dei lotti da parte dell'Organizzatore, cui si rinvia.

Ad ogni buon fine, si fa presente che quando un Partecipante Ufficiale, per mezzo del suo Commissariato Generale di Sezione, stipula un contratto di appalto con un'impresa estera, cui affida la realizzazione e/o gestione del proprio spazio espositivo, e quest'ultima, a sua volta, subappalta il lavoro, in tutto o in parte, ad un'impresa italiana, la prestazione resa dall'impresa italiana all'appaltatore estero conserva la sua natura oggettiva e, conseguentemente, si qualifica come prestazione di servizi relativa ad un evento espositivo.

Ne consegue che - in applicazione dei menzionati criteri di collegamento territoriale e, in particolare, del criterio di carattere generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972 - il servizio reso dall'impresa italiana non rileva territorialmente in Italia in quanto il committente (*i.e.* l'appaltatore estero) svolge nel proprio Paese un'attività economica ovvero, in altri termini, è un soggetto passivo d'imposta.

Ai fini in esame, si ritiene opportuno ricordare che il regime di non imponibilità IVA degli acquisti di beni e servizi effettuati dai Commissariati Generali di Sezione (*i.e.* Partecipanti Ufficiali), previsto dal citato articolo 10, comma 5 dell'Accordo, è applicabile anche qualora i servizi in questione siano resi ad un soggetto delegato dallo stesso Partecipante Ufficiale sulla base di un **mandato con rappresentanza** (vale a dire ad un soggetto che agisce in nome e per conto del Partecipante Ufficiale o del suo Commissariato Generale di Sezione).

In tal caso, il rappresentante deve esibire al fornitore la relativa delega e quest'ultimo emette la fattura relativa al servizio prestato, in regime di non imponibilità, direttamente nei confronti del Partecipante Ufficiale.

Diversamente, il regime di non imponibilità IVA non è applicabile quando le prestazioni in esame sono rese ad un soggetto che agisce per conto di un Partecipante Ufficiale (*rectius* Commissariato Generale di Sezione), ma in nome proprio (*i.e.* **mandato senza rappresentanza**).

In tal caso, infatti, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario e, dunque, dal punto di vista oggettivo costituiscono autonome operazioni rilevanti ai fini IVA. Pertanto, il fornitore del servizio (territorialmente rilevante in Italia) è tenuto ad emettere la relativa fattura con IVA nei confronti del mandatario senza rappresentanza. Quest'ultimo, a sua volta, fattura al Partecipante Ufficiale (*rectius*

Commissariato Generale di Sezione), la medesima prestazione di servizi resa dal fornitore, aumentata dell'eventuale provvigione a lui spettante, in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE.

Resta inteso che i servizi prestati per la realizzazione del Padiglione forniti ad un Partecipante Non Ufficiale, se territorialmente rilevanti in Italia, in applicazione dei criteri di territorialità illustrati al paragrafo 7, sono imponibili con applicazione dell'aliquota IVA propria dell'operazione resa.

7.3 Servizi di gestione dell'area espositiva

L'Organizzatore può provvedere, per conto di ciascun Partecipante, alla gestione degli spazi espositivi comuni e può fornire, altresì, i servizi di gestione dei singoli padiglioni. Anche tali operazioni sono qualificabili ai fini IVA come prestazioni di servizi relative ad un'attività fieristica e di esposizione e, pertanto, ai fini della rilevanza territoriale, si applicano i criteri di cui agli articoli 7-ter o 7-quinquies del D.P.R. n. 633 del 1972, illustrati al paragrafo 7.

Peraltro, nel caso in cui detti servizi siano territorialmente rilevanti in Italia, il regime IVA ad essi applicabile varia a seconda che il committente sia un Partecipante Non Ufficiale o un Partecipante Ufficiale (*rectius* Commissariato Generale di Sezione),.

Nel primo caso, infatti, i servizi fieristici acquistati dall'Organizzatore, anche in nome e per conto del Partecipante Non Ufficiale, sono imponibili ad IVA con applicazione dell'aliquota propria dell'operazione resa.

Nel caso in cui, invece, l'Organizzatore acquisti i servizi relativi alla gestione dell'area espositiva di un Partecipante Ufficiale, il regime IVA applicabile è differente a seconda che Expo 2015 S.p.A. agisca sulla base di un mandato con rappresentanza oppure di un mandato senza rappresentanza.

Nella prima ipotesi, gli acquisti presso fornitori terzi sono non imponibili ad IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5, dell'Accordo. Trattandosi di mandato con rappresentanza, a fronte dei servizi resi, i fornitori emettono la relativa fattura direttamente al Commissariato Generale di Sezione.

Se, invece, l'Organizzatore acquista i servizi in questione per conto dei Partecipanti Ufficiali (*rectius* Commissariato Generale di Sezione), ma in nome proprio, i servizi devono essere assoggettati ad IVA con l'aliquota propria dell'operazione resa. In tal caso, i fornitori emettono la relativa fattura nei confronti dell'Organizzatore. Quest'ultimo, a sua volta, riaddebita il relativo costo ai Partecipanti Ufficiali in regime di non imponibilità ai sensi del citato articolo 10.

7.4 Servizi generali

In base all'articolo 15 del Regolamento Generale, l'Organizzatore provvede anche a fornire ai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) i servizi generali, quali l'erogazione di elettricità ed acqua, nonché i servizi di telecomunicazione.

In coerenza con quanto chiarito in precedenza, anche tali servizi devono ritenersi riferibili alla manifestazione fieristica e, pertanto, assumono rilevanza territoriale in Italia, ai fini IVA, in applicazione dei criteri illustrati al paragrafo 7.

Verificata la rilevanza territoriale in Italia, le prestazioni in esame rese ai Partecipanti Ufficiali (*rectius* Commissariato Generale di Sezione), sono non imponibili ad IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, se acquistati direttamente o per mezzo dell'Organizzatore, al quale i Partecipanti hanno conferito un mandato con rappresentanza. In questo caso, le forniture sono fatturate dalle società erogatrici direttamente al Partecipante Ufficiale.

Se, invece, i Partecipanti Ufficiali acquistano i servizi in questione per mezzo dell'Organizzatore, al quale hanno conferito un mandato senza rappresentanza, le

prestazioni devono essere assoggettate ad IVA con l'aliquota propria. In tal caso, la relativa fattura è emessa dal fornitore con addebito dell'IVA direttamente all'Organizzatore, che a sua volta riaddebita il costo al Partecipante Ufficiale, per la quota di sua competenza, in regime di non imponibilità IVA di cui al citato articolo 10.

I servizi in questione quando sono resi ad un Partecipante Non Ufficiale, se territorialmente rilevanti in Italia, sono soggetti ad IVA con l'aliquota propria dell'operazione anche se acquistati per il tramite di Expo Milano 2015.

8. PVS: REALIZZAZIONE E GESTIONE DEL PADIGLIONE - SERVIZI GENERALI

In attuazione del Regolamento generale, l'articolo 13 del Regolamento speciale n. 2 di Expo Milano 2015 prevede che al fine di contribuire al rafforzamento del ruolo dei Paesi in Via di Sviluppo (in breve, "PVS") all'interno dell'Esposizione, l'Organizzatore si adopererà per promuovere la loro partecipazione all'evento. In particolare, l'Organizzatore può farsi carico totalmente o parzialmente degli oneri relativi:

- alla costruzione, progettazione, montaggio e smontaggio del Padiglione;
- alla consulenza e assistenza nello sviluppo del *concept* del progetto dello spazio espositivo;
- alle spese di manutenzione e fornitura di servizi (gas, acqua, riscaldamento/aria condizionata, energia);
- alle operazioni doganali, trasporti e assicurazioni;
- alla creazione di materiale promozionale e di comunicazione, compresi i video e le immagini da proiettare in spazi espositivi virtuali;

- al vitto, alloggio, trasporti, formazione, ecc., per il personale responsabile per la preparazione e il funzionamento dello spazio espositivo.

Le modalità di partecipazione all'evento dei PVS sono in ogni caso disciplinate dal contratto di partecipazione che l'Organizzatore stipula con ciascuno di essi.

Ai fini Iva, è il caso di precisare che qualora - in base a tale contratto - Expo 2015 S.p.A., nell'espletare le attività prima elencate, operasse sulla base di un mandato senza rappresentanza, non perderebbe il diritto alla detrazione dell'imposta addebitatagli dal fornitore in quanto si tratta di operazioni riconducibili alla sua complessa attività di Organizzatore, nei termini in precedenza illustrati.

Naturalmente qualora l'Organizzatore operasse sulla base di un mandato con rappresentanza, il fornitore fatturerebbe direttamente al Commissariato Generale di Sezione del PVS in regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo.

Ai fini delle imposte dirette, si ritiene opportuno chiarire che se Expo 2015 S.p.A. espletasse le citate attività sulla base di un mandato con rappresentanza, avrebbe comunque diritto a dedursi i relativi costi, nell'ammontare previsto dal contratto di partecipazione. Sebbene la fattura relativa ai beni e/o ai servizi acquistati è emessa dal fornitore direttamente al PVS in regime di non imponibilità IVA, si ritiene che tale circostanza non comprometta l'inerenza dei relativi costi al reddito d'impresa conseguito dall'Organizzatore. L'attività complessa di Expo 2015 S.p.A., infatti, comprende anche il sostenimento degli oneri relativi alla partecipazione ad Expo Milano 2015 dei PVS, incluse la realizzazione e gestione dei loro padiglioni, così come previsto dai citati Regolamenti.

9. REALIZZAZIONE E/O GESTIONE DEI PADIGLIONI DEI PARTECIPANTI UFFICIALI MEDIANTE *GENERAL CONTRACTOR*

Può accadere che i Partecipanti Ufficiali o Non Ufficiali si avvalgano per la realizzazione e/o gestione del proprio Padiglione di un *General Contractor* (di seguito, anche “GC”), ossia di un persona fisica o giuridica, cui affidano la stipula dei contratti necessari per la realizzazione e/o gestione del proprio Padiglione.

Può anche accadere che il *General Contractor* sia appositamente delegato da un Partecipante Ufficiale (*rectius* Commissario Generale di Sezione) a svolgere la funzione di Commissariato Generale di Sezione.

Quando non riveste tale funzione, il GC opera generalmente sulla base di un mandato con rappresentanza.

Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che nell’ipotesi in cui il GC è un’impresa estera, che opera su mandato di un Partecipante Ufficiale, lo svolgimento in Italia dell’attività di realizzazione e/o gestione del Padiglione – anche se di per sé è un’attività commerciale - non determina necessariamente, ai fini in esame, la costituzione di una stabile organizzazione personale del medesimo Partecipante. Una diversa interpretazione penalizzerebbe i Partecipanti Ufficiali, disincentivando la loro partecipazione ad Expo Milano 2015 quando sono nell’impossibilità di realizzare e/o di gestire direttamente il proprio Padiglione

La realizzazione e/o gestione del Padiglione, effettuata da un GC, infatti, è pur sempre un’attività che consente al Partecipante Ufficiale di prendere parte all’evento, riconducibile in quanto tale nell’ambito delle attività istituzionali espositive e non commerciali del Partecipante medesimo, con riferimento alle quali l’articolo 10, comma 1, dell’Accordo di sede, prevede l’esenzione da ogni imposizione diretta sui beni, averi e redditi ad esse relative.

D'altra parte qualora la realizzazione e/o gestione del Padiglione fosse effettuata direttamente dal Partecipante Ufficiale, i relativi redditi, beni, averi sarebbero comunque esenti da ogni imposizione sul reddito, nonché ai fini IRAP.

Nel rispetto delle medesime finalità, può giungersi ad analoga conclusione quando il GC agisce in nome e per conto di un Partecipante Non Ufficiale e la sua attività è finalizzata alla realizzazione e/o gestione del Padiglione di quest'ultimo.

L'articolo 16 dell'Accordo con il BIE, infatti, anche se con diversa formulazione, si ritiene che risponda alle medesime finalità "agevolative" dell'articolo 10 dell'Accordo.

Naturalmente, qualora il Partecipante Non Ufficiale dovesse svolgere nel proprio Padiglione un'attività commerciale, perché ad esempio non si limita solo ad esporre i propri prodotti, ma ne effettua anche la vendita, sarebbe configurabile una stabile organizzazione materiale allo stesso imputabile.

Ai fini IVA, i servizi relativi alla realizzazione e/o gestione del Padiglione mantengono la qualifica di servizi relativi ad un'attività fieristica e di esposizione anche se acquistati dal GC. Si tratta, infatti, di operazioni in ogni caso funzionali alla partecipazione ad Expo Milano 2015.

Pertanto, sotto il profilo della rilevanza territoriale, nel presupposto che il GC sia un soggetto passivo IVA (*B2B*), si applicano i criteri di collegamento di carattere generale di cui all'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, i servizi forniti al GC sono:

- territorialmente rilevanti in Italia se il GC è un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato;
- fuori campo IVA se il GC è un soggetto passivo non stabilito in Italia.

Se, invece, il GC non svolge attività commerciale nel proprio Paese e, quindi, non è un soggetto passivo IVA, ai fini della territorialità, torna applicabile il criterio derogatorio di cui all'articolo 7-*quinquies*, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

In tal caso, i servizi (di natura espositiva) resi nei confronti del GC devono essere assoggettati ad IVA in Italia (*i.e.* luogo in cui si svolge l'evento espositivo).

Peraltro, il regime IVA degli acquisti effettuati dal GC è differente a seconda delle modalità mediante le quali quest'ultimo agisce, vale a dire a seconda che lo stesso agisca in nome e per conto del Partecipante Ufficiale (mandato con rappresentanza), oppure in nome proprio ma per conto del Partecipante Ufficiale (mandato senza rappresentanza).

In particolare, se il GC agisce sulla base di un mandato con rappresentanza, le prestazioni di servizi o le cessioni di beni – se territorialmente rilevanti in Italia - effettuate nei confronti del GC scontano lo stesso trattamento IVA di non imponibilità applicabile al Partecipante Ufficiale, ai sensi dell'articolo 10, comma 5, dell'Accordo.

Il fornitore, quindi, emette la relativa fattura direttamente al Partecipante Ufficiale in regime di non imponibilità. Il GC fattura, a sua volta, la propria provvigione al Partecipante Ufficiale in regime di non imponibilità, a condizione che – in base all'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 – detta prestazione sia territorialmente rilevante in Italia.

Quando, invece, il GC agisce in base ad un mandato senza rappresentanza ovvero in base ad un contratto di appalto, le prestazioni di servizi o le cessioni di beni – se territorialmente rilevanti in Italia - effettuate al GC scontano l'IVA secondo le regole ordinariamente previste. Come chiarito al paragrafo precedente, infatti, in applicazione dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate

prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario e, dunque, dal punto di vista oggettivo costituiscono autonome operazioni rilevanti ai fini IVA.

Il fornitore, dunque, è tenuto ad emettere fattura nei confronti del GC con applicazione dell'aliquota IVA prevista per l'operazione resa.

Il GC, a sua volta, fattura al Partecipante Ufficiale la medesima prestazione di servizi resa dal fornitore, aumentata del corrispettivo/provvigione eventualmente a lui spettante, in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 10, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Resta fermo l'obbligo per il fornitore di emettere fattura per le operazioni non territorialmente rilevanti in Italia nei casi previsti dall'articolo 21, comma 6-bis, del D.P.R. n. 633 del 1972 (per maggiori dettagli, vedere paragrafo 7.1).

10. DIRITTO DI ACCESSO – ALIQUOTA IVA

Ai fini dell'individuazione del luogo di rilevanza territoriale dei diritti di accesso all'Expo Milano 2015, trova applicazione il criterio derogatorio di cui all'articolo 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale il luogo impositivo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, nonché i servizi accessori connessi con l'accesso, coincide con quello in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente, a prescindere dallo *status* del committente (soggetto passivo o non soggetto passivo d'imposta).

Ferma restando, quindi, la rilevanza territoriale in Italia dei diritti di accesso all'evento espositivo, il regime IVA concretamente applicabile si desume dall'articolo 19, comma 3, dell'Accordo.

Quest'ultima disposizione stabilisce che le prestazioni rese dall'Organizzatore per l'accesso ad Expo Milano 2015 – tra le quali è riconducibile la fattispecie in esame - non rientrano tra le prestazioni esenti da IVA di cui all'articolo 10, primo comma, n. 22), del D.P.R. n. 633 del 1972 (*“prestazioni proprie delle biblioteche, discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili”*).

Ne consegue che i diritti di accesso sono prestazioni di servizi imponibili ad IVA e, in particolare, ai sensi dell'articolo 46-ter, comma 4, del decreto-legge n. 69 del 2013, devono essere assoggettati ad imposta in Italia con l'aliquota ridotta del 10 per cento.

In particolare, le prestazioni di servizi di cui trattasi sono riconducibili tra quelle di cui al n. 5 della tabella C, allegata al D.P.R. n. 633 (*“mostre e fiere campionarie; esposizioni scientifiche, artistiche e industriali, rassegne cinematografiche riconosciute con decreto del Ministero delle finanze ed altre manifestazioni similari”*) e, pertanto, devono essere certificate con i titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o le biglietterie automatizzate ai sensi del decreto del 13 luglio 2000, dei provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 luglio 2001, del 22 ottobre 2002, del 3 agosto 2004, e del 4 marzo 2008 nonché, per quanto riguarda i titoli di accesso ad Expo Milano 2015, dei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 9 maggio 2014.

* * * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA