

INFORMATIVA N. 50/2014

EXPO 2015: QUESTIONI DI CARATTERE FISCALE
Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 7 agosto 2014

Argomento:	Questioni di carattere fiscale connesse all'Expo 2015
Fonti:	Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 7 agosto 2014
Data:	15 ottobre 2014
Protocollo:	1165/MM

In vista dell'inizio dell'Expo 2015 l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 7 agosto 2014 ha fornito una serie di chiarimenti sulle questioni di carattere fiscale ad essa connesse. Per l'occasione, la Confederazione ha individuato a livello nazionale un referente per le tematiche fiscali legate all'Expo 2015 che avrà il compito di relazionarsi sia con le sedi territoriali per le problematiche di natura fiscale collegate all'evento sia con l'Help desk appositamente istituito presso l'Agenzia delle entrate.

1. PREMESSA

Dal 1° maggio 2015 al 31 ottobre 2015 in Italia sarà organizzata l'Esposizione Universale (Expo Milano 2015) che 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.

Le modalità di svolgimento e di partecipazione all'Expo 2015 sono disciplinate da un organismo internazionale chiamato Bureau International del Expositions (in breve BIE) e da una serie di Regolamenti.

Per l'importanza che tale Esposizione assume per l'Italia e al fine di facilitare i soggetti che per partecipare ad Expo Milano 2015 devono confrontarsi con il sistema fiscale italiano l'Agenzia delle entrate:

- ha istituito con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre 2013, 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;
- ha istituito una sezione del sito dell'Agenzia entrate 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);
- istituirà 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.

Per chiarimenti che potranno rendersi necessari a seguito della partecipazione all'evento di imprese associate alla Confederazione è possibile contattare il Dott. Massimo Mastromartino della Direzione Politiche Fiscali (06/70374308, massimo.mastromartino@confartigianato.it).

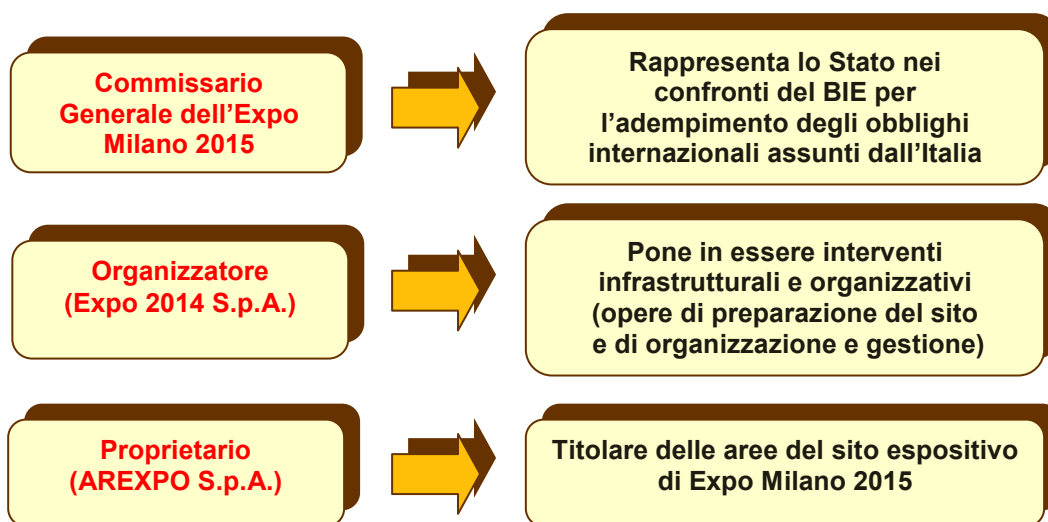
2. EXPO MILANO 2015: AMBITO SOGGETTIVO

La gestione di un evento come l'Expo 2015 coinvolge numerosi soggetti eterogenei le cui relazioni, danno origine a fattispecie che vengono disciplinate in modo diverso dalla normativa fiscale.

In sintesi tra questi si individuano i Partecipanti Ufficiali (Stati ed organizzazioni intergovernative che hanno ricevuto e accettato l'invito ufficiale a partecipare ad Expo Milano 2015) e Non Ufficiali (entità giuridiche, nazionali od estere, autorizzate dal Commissario Generale dell'Expo a partecipare all'evento) che risultano organizzati come di seguito indicato.



Dal momento che l'Italia è il Paese ospitante, il Governo della Repubblica italiana ha stipulato con il BIE, che è l'organismo internazionale che sovrintende allo svolgimento delle Esposizioni universali, un apposito Accordo ⁽¹⁾ il cui articolo 1 disciplina le seguenti figure:



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.

¹ Ratificato con Legge 14 gennaio 2013, n. 3

102
103
104
105
106
107
108
109
110
111
112
113
114
115
116
117
118
119
120
121
122
123
124
125
126
127
128
129
130
131
132
133
134
135
136
137
138
139
140
141
142
143
144
145
146
147
148
149
150
151
152
153
154
155
156
157
158
159
160
161

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.

Si ritiene utile illustrare nel seguito della presente trattazione le citate agevolazioni in quanto fondamentali per la regolamentazione dei rapporti che i predetti soggetti dovessero intrattenere con soggetti italiani coinvolti nell'organizzazione e nella gestione dell'Expo.

3. AGEVOLAZIONI FISCALI PER I 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 si riferiscono esclusivamente all'attività istituzionale da essi esercitata, mentre 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 all'imposta sul valore aggiunto, l'Accordo citato consente ai Commissariati Generali di Sezione di **acquistare e/o importare beni e servizi in regime di non imponibilità IVA** per un importo rilevante (superiore a € 300,00) **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 (dazi ed IVA).

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.

Ai fini **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. I medesimi soggetti sono esonerati dall'obbligo dell'adempimento dichiarativo.

La circolare precisa che il medesimo trattamento va riservato alla **TASI** (esenzione dal tributo e esonero dichiarativo).

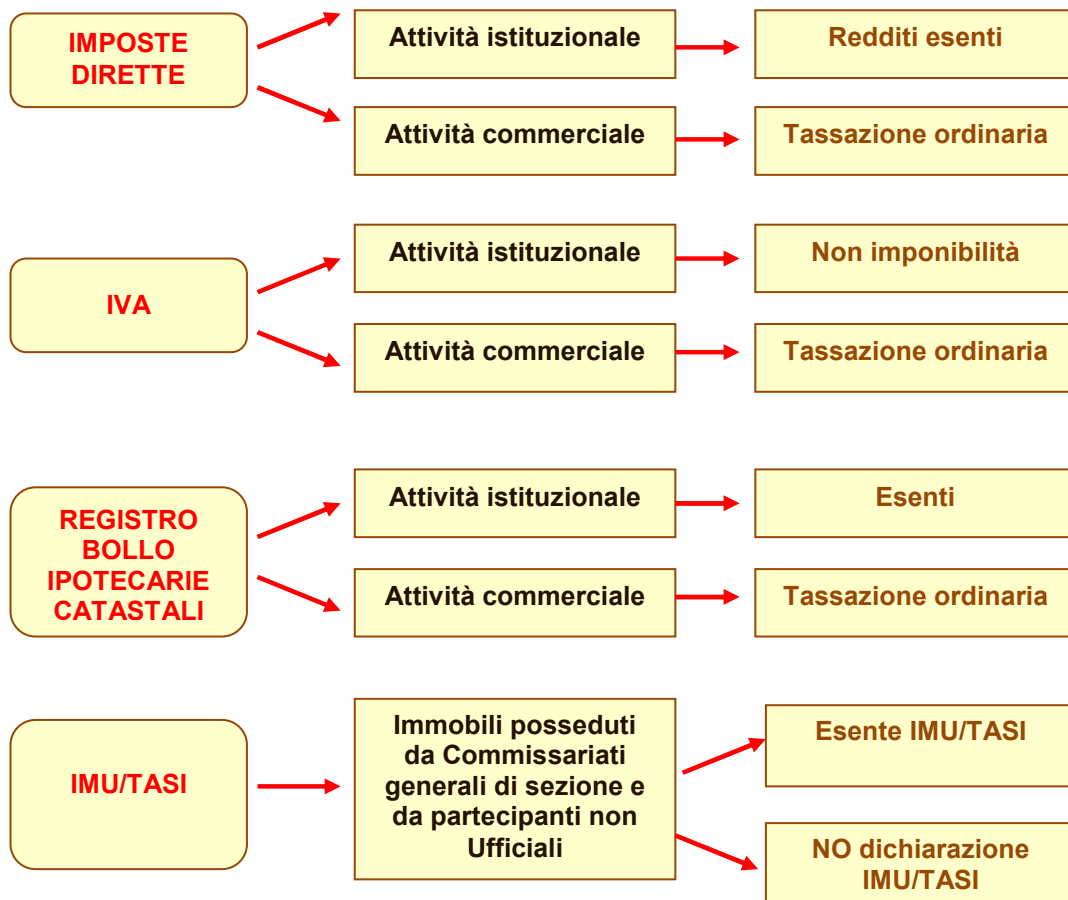
Ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 dell'Accordo con il BIE, inoltre, gli atti, le transazioni e le operazioni finanziarie relative agli acquisti di beni e servizi effettuati dai Commissariati Generali di Sezione per il perseguimento dei propri fini istituzionali espositivi e non commerciali sono esenti 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.

Così, ad esempio, risulta comunque obbligatoria la registrazione (anche ove operi l'esenzione per l'Expo 2015) degli atti di:

- compravendita di beni immobili;
- costituzione dei diritti reali di superficie, d'uso o d'usufrutto;
- trasferimento dei diritti reali di superficie, d'uso o d'usufrutto;
- rinuncia pura e semplice ai diritti precedenti;
- locazione o affitti di beni immobili.

L'Agenzia delle Entrate precisa, poi, che la registrazione va richiesta dal Commissariato Generale di Sezione o da chi ne ha la rappresentanza:

- in linea di principio, nel termine di 20 giorni dalla data dell'atto, se perfezionato in Italia;
- nel termine di 30 giorni dalla data dell'atto, se esso sia stipulato nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata registrati con modalità telematiche, nonché se si tratti di contratti di locazione e affitto di beni immobili;
- nel termine di 60 giorni dalla data dell'atto, se quest'ultimo è perfezionato all'estero e concerne beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato.



4. AGEVOLAZIONI FISCALI PER I PARTECIPANTI NON UFFICIALI

Di particolare interesse, risulta il regime fiscale applicato ai partecipanti non ufficiali, in quanto si ricorda che tali soggetti sono, in genere:

- organizzazioni internazionali,
- enti e associazioni italiane o estere,
- imprese italiane o estere.

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 (IRES, IRPEF, IRAP e relative addizionali)".

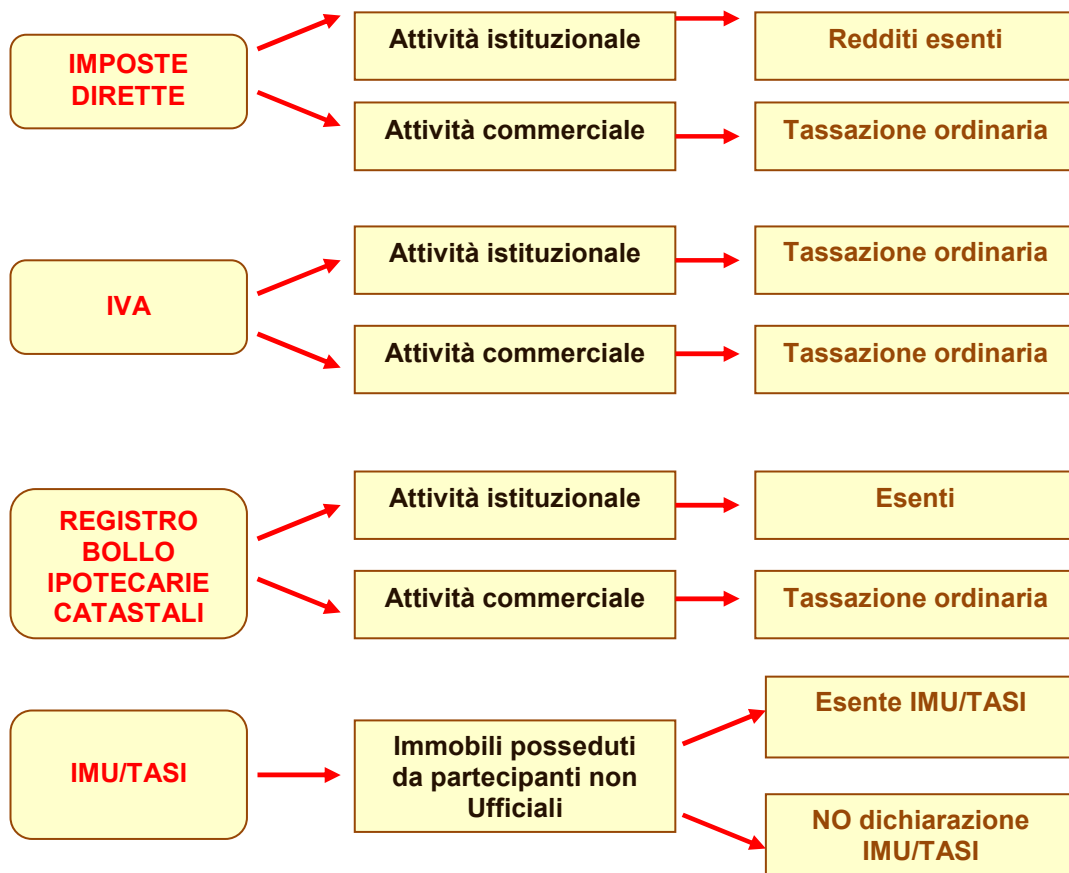
Nel caso in cui tali soggetti si limitino a svolgere nel proprio spazio espositivo un'attività non commerciale, il reddito derivante dallo svolgimento di detta attività è esente da ogni imposizione diretta.

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 agevolata e di conseguenza 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.

Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto 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.

I fabbricati posseduti dai Partecipanti Non Ufficiali sono esentati dal pagamento dell'Imposta Municipale Propria (IMU) e della TASI. Inoltre, ai medesimi spetta l'esenzione dalle **imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastale** limitatamente agli atti, transazioni e operazioni finanziarie relativi ai fabbricati dagli stessi utilizzati ai fini della partecipazione ad Expo Milano 2015.

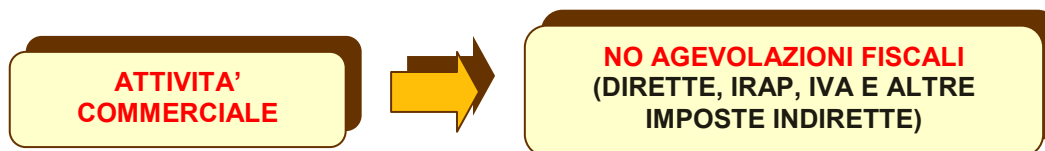
Ne consegue che, a differenza dei Partecipanti Ufficiali, tutti agli atti, transazioni e operazioni finanziarie poste in essere dai Partecipanti Non Ufficiali che non hanno ad oggetto i predetti fabbricati assolvono le imposte in esame secondo le disposizioni ordinariamente previste.



5. ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI (Ufficiali e Non Ufficiali)

Nonostante l'Expo Milano 2015 sia un evento espositivo a carattere non commerciale, ai partecipanti è consentito destinare il venti per cento (20%) dello spazio espositivo allo svolgimento di un'attività commerciale, quale ad esempio, vendita di prodotti, gadget, ristorazione o organizzazione di spettacoli a pagamento.

Lo svolgimento di tali 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 fiscali 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.

5.1 Stabile organizzazione in Italia

Come indicato dall'articolo 5 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito, ai fini delle imposte dirette, si configura una stabile organizzazione (SO) quando sono presenti le seguenti condizioni:

1. esistenza di una **sede di affari** (cioè locali o luoghi di cui la società estera abbia la disponibilità, a qualunque titolo);
2. "fissità" spaziale e temporale della sede, avente un **certo grado di permanenza**;
3. svolgimento dell'attività d'impresa attraverso tale base fissa, o comunque nello Stato in cui la base è situata.

Sul tema, tuttavia, la circolare 26/E del 7 agosto 2014 precisa che in linea di principio, qualora nello spazio espositivo di un Partecipante (Ufficiale o Non Ufficiale) sia svolta un'attività commerciale, ricorrano le condizioni per poter considerare esistente una stabile organizzazione.

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 prestazioni di servizi. Per la definizione di SO, ai fini IVA, occorre aver riguardo all'art. 11 del Regolamento UE 15 marzo 2011, n. 282 che chiarisce che la SO è caratterizzata da un grado sufficiente di mezzi umani e tecnici atti a consentirle:

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

Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. d), del decreto del D.P.R. n. 633/1972, 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, l'articolo 7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone che 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.

347
348
349
350
351
352
353
354
355
356
357
358
359
360
361
362
363
364
365
366
367
368
369
370
371
372
373
374
375
376
377
378
379
380
381
382
383
384
385
386
387
388
389
390
391
392
393
394
395
396
397
398
399
400
401
402
403
404
405
406
407

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.



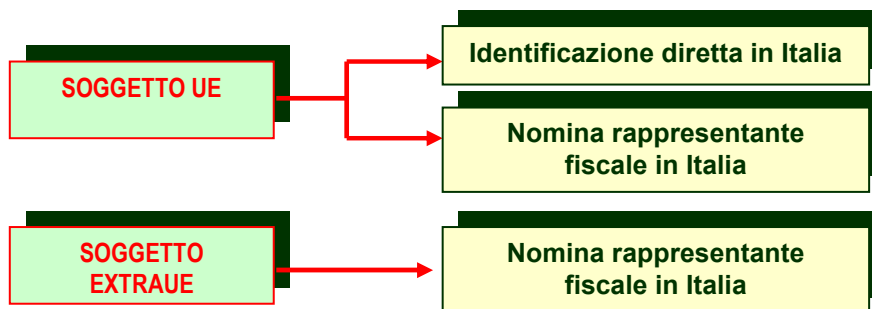
5.2 Assenza di una stabile organizzazione in Italia: adempimenti IVA

Un Partecipante Ufficiale o Non Ufficiale (ad esempio una azienda estera non residente) che esercita un'attività commerciale, per la quale è tenuto al versamento dell'imposta in Italia, senza che ricorrano gli estremi per configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, pur mantenendo lo status di operatore non residente, è tenuto in ogni caso ad identificarsi in Italia ai fini IVA.

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. 633/1972 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.



6. ORGANIZZATORE

L'Organizzatore, (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 ed è anche incaricato 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

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.

408
409
410
411
412
413
414
415
416
417
418
419
420
421
422
423
424
425
426
427
428
429
430
431
432
433
434
435
436
437
438
439
440
441
442
443
444
445
446
447
448
449
450
451
452
453
454
455
456
457
458
459
460
461
462
463
464
465
466
467
468
469
470

In questa sede, quindi, si ritiene sia utile definire le agevolazioni fiscali concesse dal predetto Accordo all'Organizzatore dal momento che a seconda del tipo di attività da esso esercitata (istituzionale o commerciale), i soggetti con cui lo stesso intrattiene rapporti di natura commerciale saranno assoggettati a differenti disposizioni di carattere fiscale.

6.1 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.

In sostanza viene applicato il principio reverse-charge di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti appaltatori nei confronti dell'Organizzatore.

Si ricorda 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.

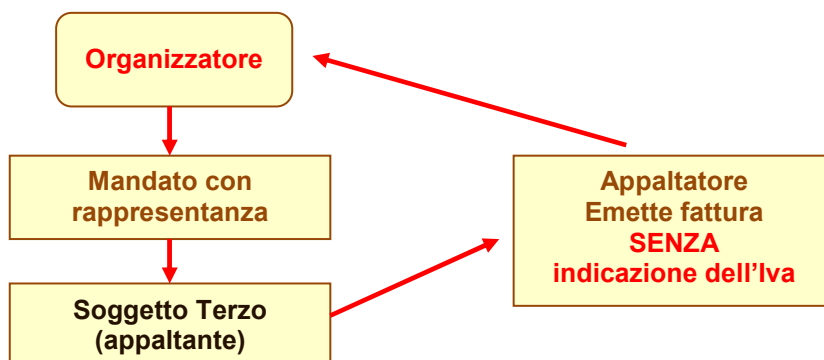


In relazione alle prestazioni di servizi rese nel settore edile, **l'appaltatore, quindi, emette la fattura nei confronti dell'Organizzatore senza indicazione dell'imposta, inserendo la dicitura "inversione contabile" e l'eventuale richiamo alla specifica norma che ne prevede l'applicazione in favore 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.

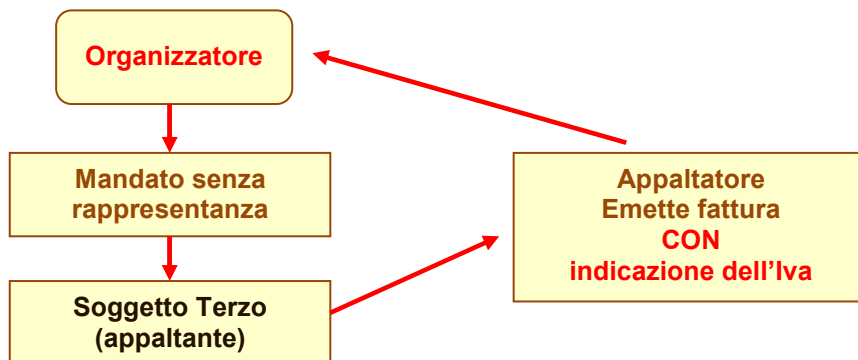
La fattura così integrata deve essere annotata dall'Organizzatore sia nel registro delle fatture emesse, sia in quello degli acquisti.

Nel caso 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.



471
472
473
474
475
476
477
478
479
480
481
482
483
484
485
486
487
488
489
490
491
492
493
494
495
496
497
498
499
500
501
502
503
504

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.



7. PROPRIETARIO

Il Proprietario (AREXPO S.p.A.), è il titolare delle aree del sito espositivo di Expo Milano 2015 sulle quali è costituito un diritto di superficie a favore dell'Organizzatore e produce reddito d'impresa da determinarsi secondo le regole ordinarie e soggetto agli adempimenti contabili e dichiarativi normalmente previsti dal nostro ordinamento. 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.

8. SPAZI ESPOSITIVI E RELATIVI SERVIZI – REGIME IVA

La circolare n. 26/E, chiarisce che l'Expo 2015 ai fini Iva, può essere considerato al pari di una fiera o di un'esposizione. Sul tema, l'Agenzia delle entrate aveva in passato fornito chiarimenti con la circolare del 29 luglio 2011, n. 37/E, ricomprendendo nella nozione di "fiere ed esposizioni":

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • le prestazioni di servizi rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento; |
| <ul style="list-style-type: none"> • i servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese e ai soggetti che partecipano all'evento espositivo; |
| <ul style="list-style-type: none"> • i servizi direttamente connessi all'allestimento degli stand fieristici, i committenti dei quali siano i soggetti che partecipano all'evento espositivo. |

505
506
507
508
509
510
511
512
513
514
515
516
517
518
519
520
521
522
523
524
525
526

Rientrano nel novero dei **servizi accessori** alle fiere ed esposizioni, quei servizi per i quali, ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n. 633/1972, si 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, l'Organizzatore è tenuto a fornire ai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) per consentire la loro partecipazione ad Expo Milano 2015 come ad esempio:

- la costruzione dei padiglioni su richiesta di un Partecipante,
- il servizio di gestione dello spazio espositivo di ciascun Partecipante.

La circolare n. 26/E in commento chiarisce, che l'attività esercitata da Expo 2015 S.p.A. 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.

527
528
529
530
531
532
533
534
535
536
537
538
539
540
541
542
543
544
545
546
547
548
549
550
551
552
553
554
555
556
557
558
559
560
561
562
563
564
565
566
567
568
569
570
571
572
573
574
575
576
577
578
579
580
581
582
583
584
585
586
587

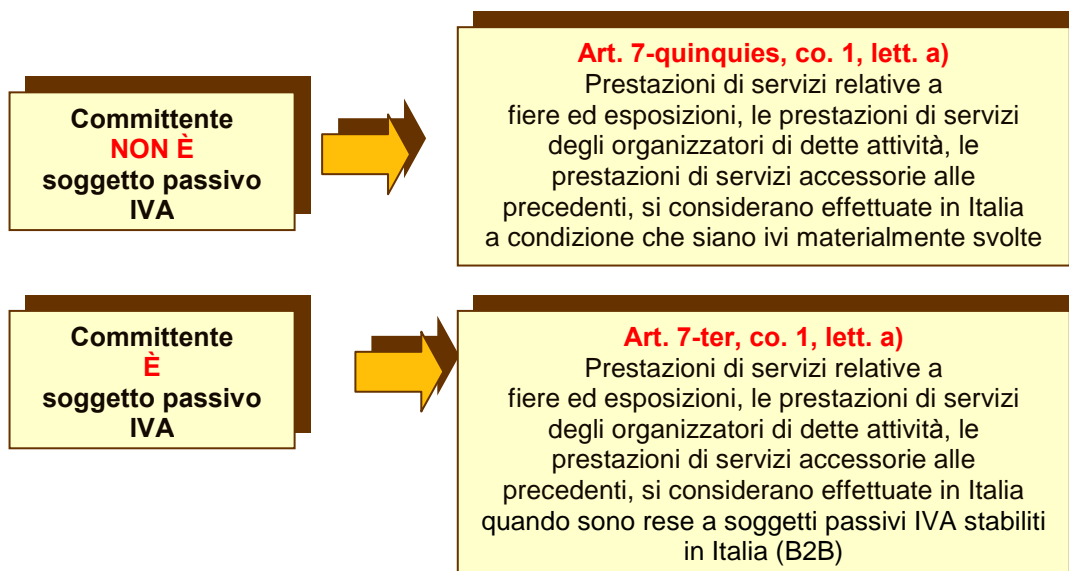
Stesso trattamento va riservato anche alle prestazioni rese ai Partecipanti (Ufficiali e Non Ufficiali) da parte dei soggetti diversi dall'Organizzazione, se funzionali o connessi alla realizzazione di Expo Milano 2015 o alla partecipazione all'evento espositivo. Rientrano in tale ambito, ad esempio, le prestazioni di servizi relative alla costruzione dei padiglioni eseguite da un'impresa italiana, nonché quelle relative alla gestione degli stessi.

8.1 Rilevanza territoriale dei servizi fieristici

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. 633/1972, 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).



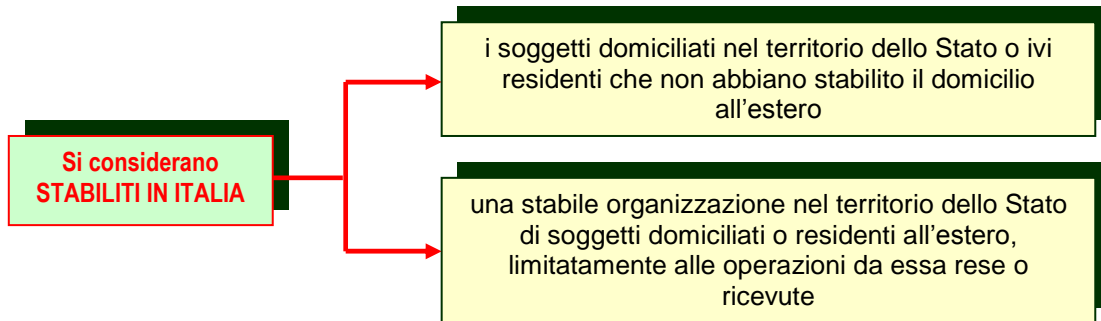
Per verificare lo status del committente, la circolare n. 37/E del 2011 chiarisce che, ferma restando l'applicazione delle presunzioni di soggettività passiva previste dall'articolo 7-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, quando il committente è un soggetto comunitario, rileva il numero identificativo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

588
589
590
591
592
593
594
595
596
597
598
599
600
601
602
603
604
605
606
607
608
609
610
611
612
613
614
615
616
617
618
619
620
621
622
623
624
625
626
627
628
629
630
631
632
633
634
635
636
637
638
639
640
641
642
643
644
645
646
647
648
649



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.

8.2 Acquisizione dei lotti

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

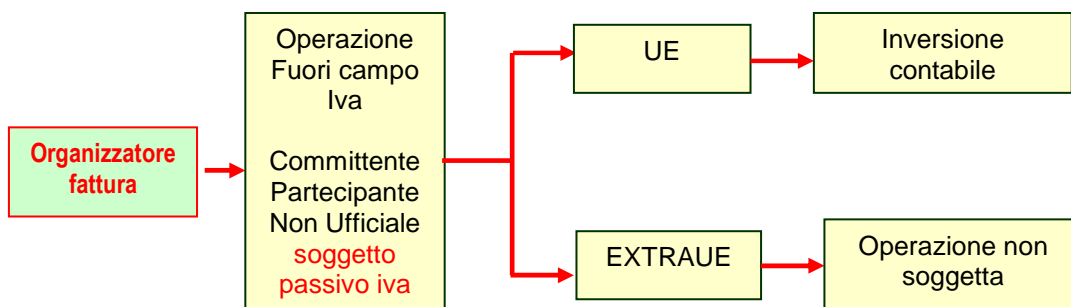
La messa a disposizione del lotto, è assimilabile ad una prestazione relativa ad un evento fieristico e di esposizione, la cui rilevanza territoriale in Italia segue le disposizioni indicate agli articoli 7-ter, comma 1, lett. a), e 7-quinquies, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 precedentemente illustrate.

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 (luogo in cui si svolge l'evento espositivo), quando:

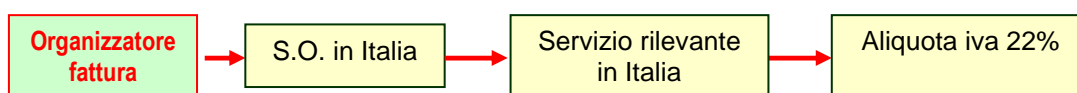
- ai sensi dell'articolo 7-quinquies, comma 1, lett. a), il Partecipante non è soggetto passivo d'imposta (privo, quindi, di un numero identificativo IVA),
- ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a) è un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato.

Nei confronti dei Partecipanti Ufficiali 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 **carezza 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. 633/1972. 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. 633/1972, il servizio reso dall'Organizzatore è territorialmente rilevante in Italia ed ivi assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria (22%) quando la messa a disposizione del lotto è riferibile a detta stabile organizzazione.



650
651
652
653
654
655
656
657
658
659
660
661
662
663
664
665
666
667
668
669
670
671
672
673
674
675
676
677
678
679
680
681
682
683
684
685
686
687
688
689
690
691
692
693
694
695
696
697
698
699
700
701
702
703
704
705
706
707
708
709
710
711
712

9. REALIZZAZIONE DEI PADIGLIONI

I Padiglioni possono essere realizzati dall'Organizzatore che successivamente li mette a disposizione dei Partecipanti gratuitamente o dietro corrispettivo ovvero possono essere realizzati direttamente dai Partecipanti (Ufficiali e 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 disciplinati dagli articolo 7-ter, comma 1, lett. a) e 7-quinquies, comma 1, lett. a) a seconda che il committente sia o meno un soggetto passivo IVA.

Le medesime considerazioni sono valide anche nel caso in cui siano direttamente i partecipanti a costruirsi il 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:

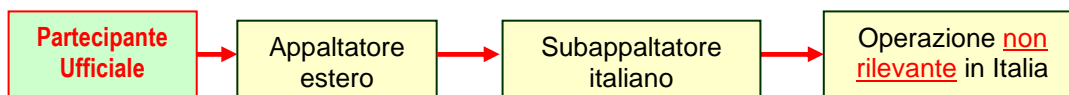
- montaggio/smontaggio,
- trasporto dei materiali,
- posa dei cavi,

sono riconducibili nell'ambito dei servizi relativi ad un'attività fieristica e di esposizione, consentendo la partecipazione all'evento espositivo.

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 in relazione alla rilevanza territoriale del servizio di messa a disposizione dei lotti da parte dell'Organizzatore.

La circolare n. 26/E precisa che si è in presenza di una "prestazione di servizi relativa ad un evento espositivo" quando un Partecipante Ufficiale, per mezzo del suo Commissariato Generale di Sezione, stipula un contratto di appalto con un'impresa estera per 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.

Ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, il servizio reso dall'impresa italiana non rileva territorialmente in Italia in quanto il committente (l'appaltatore estero) svolge nel proprio Paese un'attività economica ovvero, in altri termini, è un soggetto passivo d'imposta.

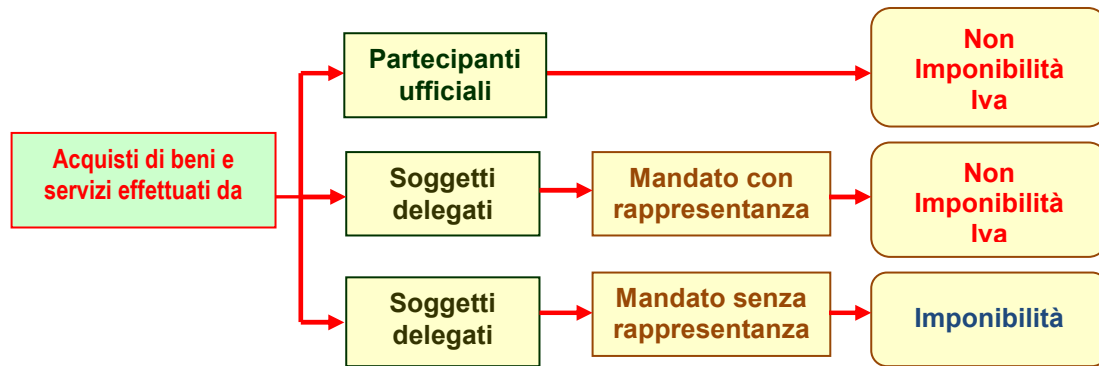


Il regime di non imponibilità IVA degli acquisti di beni e servizi effettuati dai Partecipanti Ufficiali è applicabile anche qualora i servizi in questione siano resi ad un soggetto delegato dallo stesso Partecipante Ufficiale sulla base di un **mandato con rappresentanza** (vale a dire ad un soggetto 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 ma in nome proprio (**mandato senza rappresentanza**).

In tal caso, infatti, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, 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 (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.



I servizi prestati per la realizzazione del Padiglione forniti ad un Partecipante Non Ufficiale, se territorialmente rilevanti in Italia, sono imponibili con applicazione dell'aliquota IVA propria dell'operazione resa.

9.1 Servizi di gestione dell'area espositiva

I servizi di gestione dei singoli padiglioni 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. 633/1972, precedentemente illustrati.

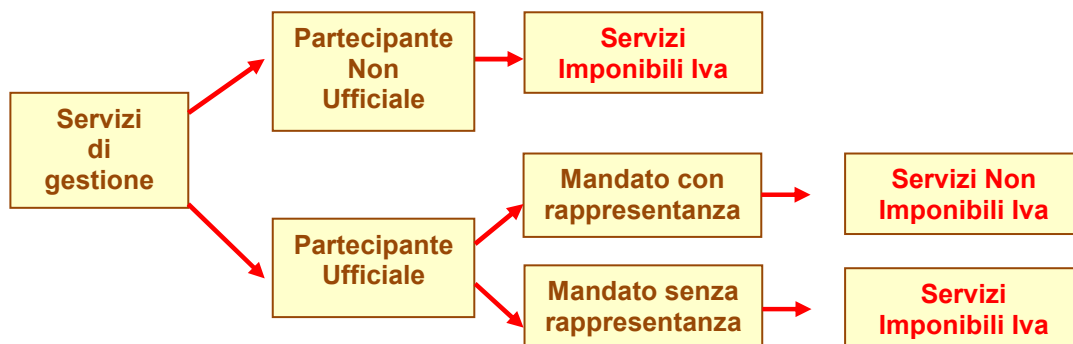
Peraltro, nel caso in cui detti servizi siano territorialmente rilevanti in Italia, il regime IVA ad essi applicabile varia a seconda che il committente sia un Partecipante Non Ufficiale o un Partecipante Ufficiale.

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 (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.



9.2 Servizi generali

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.

Così come indicato per i servizi di gestione dell'area espositiva anche i servizi generali devono ritenersi riferibili alla manifestazione fieristica e, di conseguenza si applicano le regole precedentemente indicate.

774
775
776
777
778
779
780
781
782
783
784
785
786
787
788
789
790
791
792
793
794
795
796
797
798
799
800
801
802
803
804
805
806
807
808
809
810
811
812
813
814
815
816
817
818
819
820
821
822
823
824
825
826
827
828
829
830
831
832
833
834

Verificata la rilevanza territoriale in Italia, le prestazioni in esame rese ai Partecipanti Ufficiali sono non imponibili ad IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, 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.

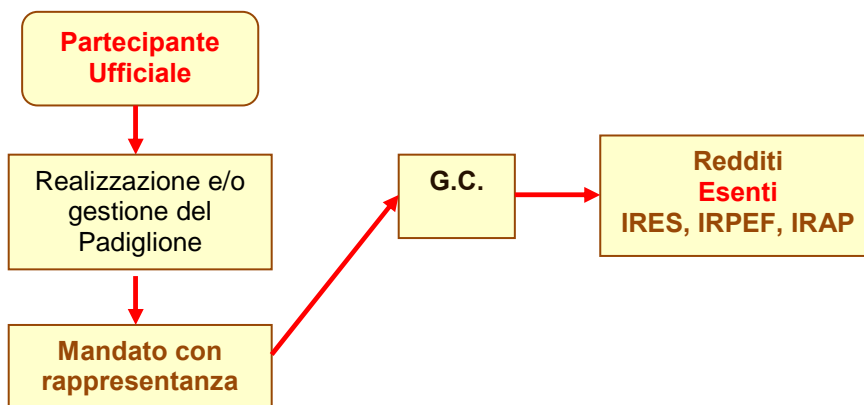
10. REALIZZAZIONE E/O GESTIONE DEI PADIGLIONI DEI PARTECIPANTI UFFICIALI MEDIANTE GENERAL CONTRACTOR

I Partecipanti Ufficiali o Non Ufficiali per la realizzazione e la gestione del proprio Padiglione possono ricorrere ad una persona fisica o giuridica denominata *General Contractor* il quale opera generalmente sulla base di un mandato con rappresentanza.

Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che nell'ipotesi in cui il G.C. sia 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. Si giunge ad analoga conclusione in presenza di un Partecipante non Ufficiale che affida, in suo nome e conto, ad un G.C. la realizzazione e gestione del Padiglione.

Nel caso in cui, invece, il Partecipante Non Ufficiale svolgesse nel proprio Padiglione un'attività commerciale, (es. vendita di propri prodotti) si configura una stabile organizzazione materiale allo stesso imputabile.

La realizzazione e/o la gestione del Padiglione costituisce l'attività istituzionale del Partecipante sia Ufficiale che Non Ufficiale. Per tale ragione la circolare 26/E in commento precisa che tale attività sia esente da ogni imposizione diretta sui beni, averi e redditi sia che la stessa venga svolta direttamente sia tramite un G.C.



Ai fini IVA, i servizi relativi alla realizzazione e/o gestione del Padiglione poiché sono funzionali alla partecipazione ad Expo Milano 2015 mantengono la qualifica di servizi relativi ad un'attività fieristica e di esposizione anche se acquistati dal G.C.

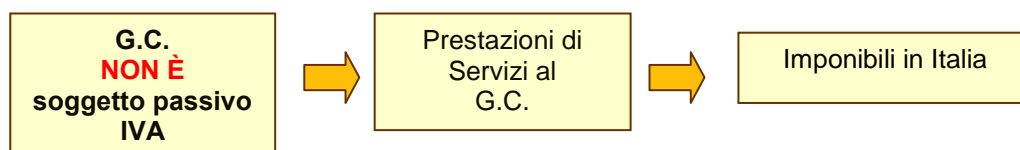
Nel presupposto che il G.C. sia un soggetto passivo IVA (B2B), ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 i **servizi forniti al GC** sono:

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



Se, invece, il G.C. 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. 633/1972.

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

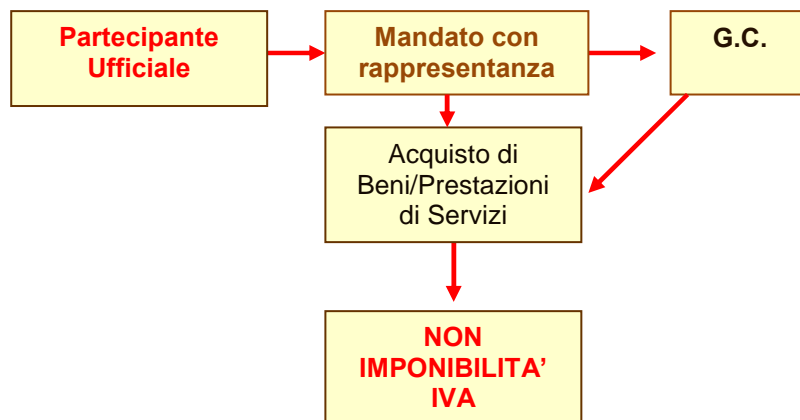


Ai fini IVA è necessario fare la seguente distinzione:

- acquisti effettuati dal G.C. sulla base di un mandato con rappresentanza,
- acquisti effettuati dal G.C. sulla base di un mandato senza rappresentanza.

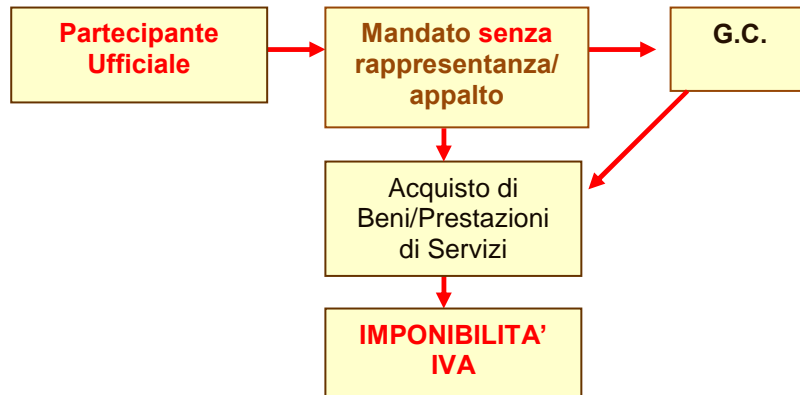
In particolare, se il G.C. agisce sulla base di un **mandato con rappresentanza**, le **prestazioni di servizi o le cessioni di beni – se territorialmente rilevanti in Italia - effettuate nei confronti del G.C. scontano lo stesso trattamento IVA di non imponibilità** applicabile al Partecipante Ufficiale, 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 G.C. 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.



Se, invece, il G.C. 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 G.C. scontano l'IVA secondo le regole ordinarie previste**. 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.

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



Il G.C., 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. 633/1972.

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).

11. DIRITTO DI ACCESSO – ALIQUOTA IVA

La circolare 26/E fornisce dei chiarimenti relativamente al trattamento Iva dei diritti di accesso all'Expo Milano 2015.

L'Agenzia precisa che, ai sensi dell'articolo 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, 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. 633/1972 ("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. 69/2013, 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.



Distinti saluti.

IL DIRETTORE
- Arianna Trevisani -