

CIRCOLARE N. 25/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 luglio 2015

OGGETTO: EXPO MILANO 2015 – Ulteriori chiarimenti - Risposte a quesiti in materia fiscale (*Frequently Asked Questions – FAQ*)

1.	PREMESSA	3
2.	IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)	3
	<i>2.1 Regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5, dell’Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE</i>	<i>3</i>
	<i>2.2. Obblighi contabili e di conservazione documentale</i>	<i>10</i>
	<i>2.3 Modalità di compilazione semplificata del “form” allegato alla Risoluzione n. 10/E del 2014</i>	<i>11</i>
	<i>2.4 Articolo 72, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972</i>	<i>12</i>
	<i>2.5. Royalties</i>	<i>13</i>
	<i>2.6. Acquisti intra-UE</i>	<i>14</i>
	<i>2.7. Obbligo di comunicazione “black list”</i>	<i>16</i>
	<i>2.8. Sub-appalti nel settore edile - reverse charge</i>	<i>17</i>
3.	ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI – STABILE ORGANIZZAZIONE – REGIME IVA.....	19
	<i>3.1. Royalties</i>	<i>26</i>
	<i>3.2. Enti non commerciali non residenti – Determinazione del reddito</i>	<i>27</i>
4.	COSTITUZIONE DI UNO SPECIAL PURPOSE VEHICLE (SPV)	30
5.	SOSTITUTO D’IMPOSTA	32
6.	PERSONALE DEI PARTECIPANTI	33
7.	BIGLIETTI EXPO – RIVENDITA	37

1. PREMESSA

La presente circolare, che segue alla circolare 7 agosto 2014, n. 26/E, contiene le risposte ai quesiti più frequenti fornite dalla scrivente, sia mediante il *Desk* appositamente dedicato dall'Agenzia delle entrate all'evento (Expo2015@agenziaentrate.it), sia mediante istanze di interpello, in merito a questioni attinenti alla fiscalità dei soggetti che a vario titolo partecipano ad Expo Milano 2015.

2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

2.1 Regime di non imponibilità IVA ex articolo 10, comma 5, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE

D1: A pagina 13 della circolare n. 26/E del 2014 è chiarito che *"i Commissariati Generali di Sezione possono acquistare o importare, ad esempio, i beni necessari alla realizzazione del proprio Padiglione espositivo in regime di non imponibilità IVA"*. Tale regime di non imponibilità IVA si applica alla realizzazione di tutto il Padiglione, incluse le aree destinate allo svolgimento delle attività commerciali?

R: Come precisato con la circolare 26/E del 2014, la non imponibilità di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il BIE, stipulato a Roma l'11 luglio 2012 e ratificato con Legge 14 gennaio 2013, n. 3 (di seguito, "Accordo BIE" o "Accordo") è prevista per gli acquisti di beni e servizi nonché per le importazioni di beni di importo rilevante effettuati per le loro attività ufficiali da parte dei Commissariati Generali di Sezione.

I Commissariati Generali di Sezione possono, dunque, usufruire del regime di non imponibilità IVA per la realizzazione del proprio Padiglione espositivo.

Si deve ritenere che tale regime sia applicabile agli acquisti di beni e servizi, nonché alle importazioni di beni, relativi alla costruzione dell'intero Padiglione, inclusa la parte dello stesso adibita alle attività commerciali, quali il ristorante, il bar e il negozio, poiché la struttura del Padiglione è riferibile nella sua interezza all'attività istituzionale dei Commissariati Ufficiali di Sezione.

Sono, invece, escluse dal regime di non imponibilità in esame le operazioni connesse al rifornimento, vettovagliamento e arredo degli spazi adibiti allo svolgimento delle attività commerciali, nonché le importazioni di articoli, oggetto di vendita in loco.

Non possono, ad esempio, fruire di tale trattamento fiscale di favore gli acquisti delle cucine e degli utensili da utilizzare nell'attività di ristorazione, nonché le uniformi del personale addetto alle attività di ristorazione e/o di vendita di prodotti. Anche la successiva cessione a terzi – effettuata dal Partecipante Ufficiale al termine dell'esposizione universale – è soggetta ad IVA secondo le regole ordinarie.

D2: Un Partecipante Ufficiale ha affittato degli appartamenti per ospitare il proprio personale durante il periodo di svolgimento di Expo Milano 2015. Il proprietario degli immobili è una S.r.l. e il contratto è intestato al Commissariato Generale di Sezione dello stesso Partecipante.

Per tale servizio, il Commissariato Generale di Sezione può usufruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

In caso di risposta affermativa, avendo già pagato due acconti comprensivi di IVA, è possibile recuperare l'imposta erroneamente versata?

Il citato regime di non imponibilità IVA, inoltre, si estende alle forniture di gas, elettricità e telefonia?

R:La locazione di immobili effettuata al fine esclusivo di consentire la partecipazione dello Stato estero ad EXPO Milano 2015 rientra nel regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE.

Il corrispettivo della locazione degli appartamenti, dunque, può essere fatturato dal locatore in regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 10, comma 5, del citato Accordo.

Per la restituzione dell'IVA erroneamente addebitata in fattura dal fornitore italiano, si conferma la validità delle indicazioni fornite nella Risoluzione n. 10/E del 2014.

Il locatore, pertanto, dovrebbe emettere una nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, entro il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Per quanto riguarda i servizi di somministrazione di gas, elettricità e le altre utenze, si ritiene che anche per l'acquisto di tali servizi, il Commissariato Generale di Sezione possa usufruire del regime di non imponibilità IVA in esame a condizione che i contratti delle utenze siano allo stesso intestati.

Qualora, invece, le utenze fossero intestate al proprietario degli appartamenti, i servizi sarebbero fatturati a quest'ultimo (S.r.l.) con applicazione dell'IVA con l'aliquota propria dell'operazione. Il proprietario a sua volta riaddebiterà il relativo costo al Commissariato Generale di Sezione in regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

D3: Un Commissariato Generale di Sezione intende acquistare dei prodotti alimentari da un'impresa italiana. Il Commissariato successivamente rivende questi prodotti al pubblico presso il punto di ristoro del suo Padiglione, gestito da una società estera con partita IVA italiana. Il fornitore italiano può emettere la relativa fattura in regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE previa esibizione da parte del

Commissariato del *form* allegato alla Risoluzione n.10/E del 2014?

R: Solo i Partecipanti Ufficiali hanno la possibilità di acquistare beni e/o servizi in regime di non imponibilità IVA ai sensi dell'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE e ciò a condizione che detti beni e/o servizi siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività istituzionale espositiva non commerciale del Partecipante stesso.

Nessun acquisto di beni e/o di servizi effettuato per lo svolgimento di un'attività commerciale all'interno di Expo Milano 2015 è agevolato ai fini IVA, a prescindere dal soggetto che lo effettua (Partecipante Ufficiale o Partecipante Non Ufficiale).

Pertanto, dato che i prodotti alimentari che il Commissariato Generale di Sezione compra dall'impresa italiana sono destinati ad essere rivenduti presso il punto ristoro del suo Padiglione, tale acquisto non può essere effettuato usufruendo del regime di non imponibilità IVA sopra citato.

L'acquisto sarà soggetto ad IVA secondo le disposizioni ordinarie.

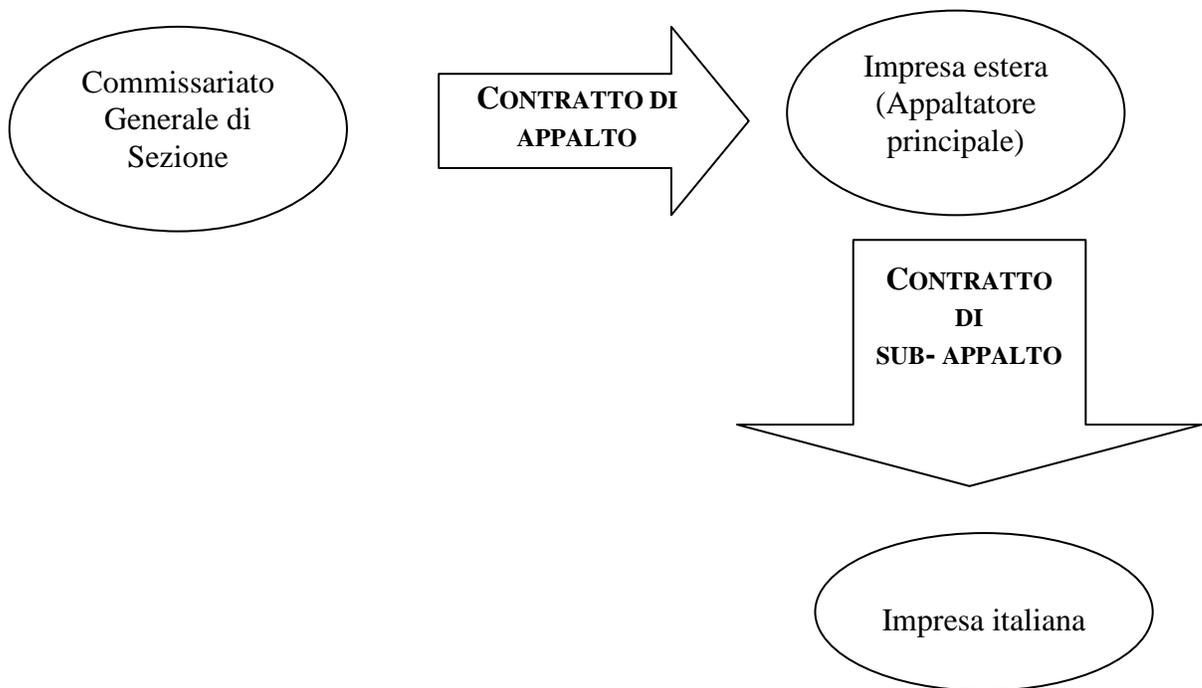
D4: Un Commissario Generale di Sezione può acquistare in Italia un'autovettura per gli spostamenti durante Expo Milano 2015 avvalendosi dal regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

R: L'acquisto di un'autovettura da parte di un Commissariato Generale di Sezione può essere effettuato in regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 10, comma 5 del citato Accordo a condizione che il mezzo in esame sia utilizzato esclusivamente nell'ambito dei fini istituzionali espositivi non commerciali dello stesso Commissariato.

D5: Un'impresa italiana ha stipulato un contratto di sub-appalto con un'impresa estera (*i.e.* appaltatore principale) per la fornitura e posa in opera di carpenteria metallica, destinata alla realizzazione del Padiglione di

un Partecipante Ufficiale. L'appaltatore principale ha ottenuto dal Commissariato Generale di Sezione la dichiarazione di cui alla Risoluzione n.10/E del 2014, che lo autorizza a beneficiare dello speciale regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo.

Tale regime è applicabile anche alla fatturazione tra l'appaltatore principale e il sub-appaltatore italiano oppure opera solo nel rapporto tra committente estero (i.e. Commissariato Generale di Sezione) e appaltatore principale?



R: La circolare n. 26/E del 2014 chiarisce che possono fruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE soltanto le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate direttamente ad un Commissariato Generale di Sezione ovvero ad un soggetto, che può essere anche un *General Contractor* (persona fisica o giuridica), che ne ha la rappresentanza, ossia il potere di agire in nome e per conto dello stesso Commissariato (i.e. mandato con rappresentanza). In quest'ultima ipotesi, infatti, il fornitore italiano emette fattura

direttamente al Commissariato Generale di Sezione che, giuridicamente, ha il ruolo di committente dei lavori.

In entrambi i casi è necessaria la previa esibizione al fornitore italiano del modulo (*form*) allegato alla Risoluzione n. 10/E del 2014.

Tale regime, pertanto, non si estende alle prestazioni rese ad un committente diverso dal Commissariato Generale di Sezione.

Nella fattispecie oggetto del quesito, l'impresa italiana potrebbe emettere fattura in regime di non imponibilità IVA nei confronti del proprio committente, secondo quanto previsto dall'Accordo BIE, a condizione che quest'ultimo (nel caso in esame, impresa estera appaltatore principale) abbia il potere di agire in nome e per conto del Commissariato Generale di Sezione.

Al di fuori delle ipotesi in cui il Commissariato Generale di Sezione si configuri quale committente della prestazione (situazione da valutare anche alla luce dell'ordinamento giuridico del Paese partecipante), il regime di non imponibilità IVA non si applica per carenza del requisito soggettivo richiesto dalla norma agevolativa.

D6: Uno Stato estero (Partecipante Ufficiale) affida ad un suo ente pubblico la realizzazione e gestione della sua partecipazione ad Expo Milano 2015. L'ente ha il fine istituzionale di promuovere gli investimenti nello Stato da parte di soggetti esteri. Al Presidente e legale rappresentante dell'ente è conferito l'incarico di Commissario Generale di Sezione.

Per ragioni di contabilità pubblica dello Stato estero, all'ente non può essere conferito un mandato con rappresentanza. E' quindi tale soggetto a stipulare con un'impresa italiana – in nome proprio, ma per conto dello Stato estero -

un contratto per la costruzione del Padiglione espositivo.

Ai fini del corretto regime IVA applicabile alla fattispecie in esame, si chiede se l'ente pubblico può essere considerato alla stregua di un Commissariato Generale di Sezione così da applicare alla prestazione di servizi resa dall'impresa italiana il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, anche se a detto ente pubblico non è stato formalmente conferito l'incarico di Commissariato Generale di Sezione.

R: La circolare 7 agosto 2014, n. 26/E, al paragrafo 3.2.1., precisa che:

- il regime di non imponibilità IVA in esame è riservato agli acquisti di beni e/o di servizi e/o alle importazioni di beni effettuati dai Commissariati Generali di Sezione dei Partecipanti Ufficiali, vale a dire dalla struttura mediante la quale un Partecipante Ufficiale realizza e gestisce la propria partecipazione all'esposizione universale;
- in merito all'individuazione del Commissariato Generale di Sezione, l'Accordo BIE non prevede clausole particolari. Pertanto, i Partecipanti Ufficiali hanno un'ampia discrezionalità per organizzare e gestire la propria partecipazione all'evento, nel modo da loro ritenuto più coerente con la propria normativa nazionale;
- in tale ottica, il ruolo di Commissariato Generale di Sezione può essere svolto da un'Amministrazione pubblica del Partecipante Ufficiale, o da un soggetto terzo che opera in nome e per conto del Commissario Generale di Sezione che, in quanto rappresentante dello Stato estero, è illimitatamente responsabile delle azioni del proprio Commissariato;
- 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 possono essere valutati in sede di interpello, ai fini del riconoscimento del regime di non imponibilità IVA previsto

dall'Accordo con il BIE.

Avendo riguardo al modello organizzativo di partecipazione ad Expo Milano 2015 adottato dallo Stato estero in questione, nonostante all'ente pubblico prescelto non sia stato esplicitamente conferito l'incarico di Commissariato Generale di Sezione, è possibile ritenere che tale soggetto rappresenti la struttura (*i.e.* Commissariato Generale di Sezione) di cui si avvale il Partecipante Ufficiale per realizzare e gestire la propria partecipazione all'esposizione universale.

Si tratta, infatti, di un ente pubblico il cui fine istituzionale è la promozione economica e lo sviluppo degli investimenti dello Stato estero e al quale è stato formalmente attribuito il ruolo di soggetto responsabile di tutte le attività connesse alla partecipazione del Paese estero ad Expo Milano 2015, che è funzione tipica dei Commissariati Generali di Sezione.

Ad avvalorare il riconoscimento di detto ruolo contribuisce, altresì, l'esplicita nomina a Commissario Generale di Sezione conferita al Presidente e legale rappresentante dell'ente, che sottoscriverà il modulo allegato alla risoluzione n. 10/E del 2014 per richiedere il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

2.2. Obblighi contabili e di conservazione documentale

D: Il Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale deve tenere una contabilità speciale con riferimento alle fatture emesse a suo nome? Ha un obbligo di rendicontazione e/o di informazione nei confronti dell'Amministrazione fiscale italiana?

R: Quando il Commissariato Generale di Sezione non svolge alcuna attività commerciale in Italia, mediante ad esempio una stabile organizzazione ivi localizzata, non è tenuto ad osservare particolari obblighi contabili o dichiarativi ai fini fiscali. I

moduli che compila e consegna ai fornitori per usufruire del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10 del citato Accordo vanno conservati con le stesse modalità previste per i documenti ufficiali emessi dallo stesso Commissariato, unitamente alla documentazione dei relativi pagamenti.

2.3 Modalità di compilazione semplificata del “form” allegato alla Risoluzione n. 10/E del 2014

D: Il form allegato alla Risoluzione n.10/E del 2014, prevede al punto c.2) “informazioni riguardanti beni e servizi”.

Invece di procedere all'elencazione dettagliata di tutti i beni e servizi rientranti nell'oggetto di un contratto di appalto (cosa questa che risulterebbe assai laboriosa e complessa), è possibile fare un semplice rimando all'oggetto del contratto (di cui si allegherebbe copia) e quindi a tutti i beni e servizi necessari alla realizzazione di detto oggetto, senza procedere all'elencazione di cui sopra?

Basterebbe scrivere semplicemente “Beni e servizi necessari ad adempiere all'oggetto del contratto di cui si allega copia”?

R: Si può ritenere corretta la modalità di compilazione del *form* suggerita, secondo cui in tale documento non è riportato l'elenco dei beni e dei servizi forniti ma gli estremi del contratto d'appalto in base al quale sono effettuate le forniture dei beni e servizi in esame. Ciò a condizione che il contratto sia allegato e che in esso siano indicate, in modo sufficientemente chiaro e dettagliato, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni oggetto della sua esecuzione.

2.4 Articolo 72, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972

D1: In luogo del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, è possibile per la Commissione UE usufruire del regime IVA di cui all'articolo 72, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972?

R: L'articolo 72, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede la non imponibilità IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi dell'Unione europea.

I presupposti cui è subordinata l'applicazione di tale regime sono:

1. l'inerenza degli acquisti all'attività istituzionale della UE (*i.e.* Commissione UE).
In altri termini, gli acquisti di beni e/o di servizi devono essere effettuati dalla Commissione nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali. A tal fine, si ritiene sia sufficiente la produzione ai propri fornitori di un'apposita dichiarazione attestante la sussistenza di tale condizione di inerenza;
2. il valore minimo dell'operazione (superiore a 300,00 euro).

Al ricorrere dei citati presupposti, i fornitori potranno emettere le fatture relative alle operazioni (*i.e.* cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nei confronti della Commissione UE in regime di non imponibilità indicando il titolo di non imponibilità e la relativa norma [articolo 72, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972].

Tale regime è ovviamente alternativo a quello previsto dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE e più favorevole per i fornitori, in quanto le operazioni da loro effettuate a favore della Commissione UE rilevano ai fini del loro plafond per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972 alle operazioni di cessione alle esportazioni ed alle operazioni a queste assimilate.

D2: In luogo del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, i Commissariati Generali di Sezione possono richiedere l'applicazione dell'articolo 72, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972?

R: Il regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 72, comma 1, lett. *a*) del D.P.R. n. 633 del 1972 si applica, sotto il profilo soggettivo, anche agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle sedi e dai rappresentanti diplomatici e consolari (compreso il personale tecnico-amministrativo) a condizioni di reciprocità (*i.e.* il Paese ospite deve concedere, nel proprio territorio, ai rappresentanti diplomatici italiani analoga agevolazione ai fini delle imposte indirette).

Qualora il ruolo di Commissariato Generale di Sezione sia affidato alle sedi diplomatiche e consolari, torna quindi applicabile la norma richiamata.

Per provare la reciprocità e quindi ottenere il beneficio della non imponibilità ai sensi del richiamato articolo 72, le sedi e i rappresentanti diplomatici e consolari appartenenti a Stati esteri sono tenuti ad esibire ai propri fornitori il modello predisposto dal Comitato europeo, allegato alla C.M. 10 marzo 1998, n. 78/E. Tale modello ha la finalità di dimostrare, mediante attestazione del Ministero degli esteri, che i destinatari dell'agevolazione si trovano nelle condizioni previste dalla norma.

Va da sé che se ricorressero le condizioni richieste dall'articolo 72, comma 1, lett. *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972, nei termini anzidetti, in alternativa al regime di non imponibilità di cui all'art. 10, comma 5, dell'Accordo con il BIE, i fornitori potrebbero emettere le fatture relative ai servizi resi senza applicazione dell'IVA indicando quale titolo di non imponibilità il corrispondente riferimento normativo.

2.5. Royalties

D: La società pubblica estera Alfa, con partita IVA estera e senza stabile organizzazione in Italia, è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale ed è incaricata della realizzazione, gestione e smantellamento del Padiglione espositivo.

L'attività di ristorazione presso il Padiglione non è effettuata da Alfa, ma da un'impresa estera, che verserà ad Alfa una *fee*, commisurata agli incassi del

ristorante. Ai fini Iva, l'operazione in esame è territorialmente rilevante in Italia?

R: La concessione a terzi da parte di un Partecipante Ufficiale dell'attività di ristorazione si configura come attività commerciale e, poiché è resa nell'ambito dell'evento espositivo, mantiene ai fini IVA, la natura di "*servizio relativo ad un'attività fieristica e di esposizione*".

Nella fattispecie in esame, il committente del servizio è un'impresa estera che, a seguito dell'esercizio dell'attività di ristorazione presso il Padiglione, ha in Italia una stabile organizzazione sia ai fini IVA, sia fini delle imposte dirette.

Pertanto la prestazione resa da Alfa a quest'ultima è territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'IVA, con aliquota del 22 per cento, è assolta dalla stabile organizzazione italiana dell'impresa estera mediante il meccanismo del *reverse charge*.

2.6. Acquisti intra-UE

D1: Un ente pubblico con partita IVA estera è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale. Deve acquistare da un fornitore comunitario beni da trasportare in Italia da destinare allo svolgimento della sua attività istituzionale espositiva non commerciale: trattasi in particolare di apparecchiature audio-video a supporto del Padiglione.

Per tale acquisto intra-UE, il Commissariato Generale di Sezione può usufruire del regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE, posto che sia la norma, sia i relativi documenti di prassi, menzionano solo l'acquisto e/o l'importazione di beni?

R: Si ritiene che il regime agevolativo di non imponibilità IVA previsto dall'Accordo BIE riguardi tutti gli acquisti effettuati dai Commissariati Generali di Sezione, compresi quindi gli acquisti intra comunitari, al ricorrere ovviamente delle condizioni

previste dall'articolo 10, comma 5, del citato Accordo e dall'articolo 38 del D. L. 30 agosto 1993, n. 331.

D2: Un ente pubblico estero Beta, con partita IVA estera e senza stabile organizzazione in Italia, è Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale.

Beta dà in concessione all'impresa estera Gamma le attività commerciali da svolgere all'interno del Padiglione espositivo.

Si chiedono chiarimenti in merito al corretto trattamento IVA delle seguenti fattispecie:

- 1. Beta acquista nel suo Stato UE dei beni destinati ad essere venduti da Gamma presso il *Gift Shop* del Padiglione. Gamma vende tali beni in nome proprio, ma per conto di Beta. Il trasporto in Italia dallo Stato UE di acquisto è curato da Beta;**
- 2. Beta compra in Italia i beni destinati ad essere venduti nel *Gift Shop* del Padiglione. Gamma li vende in nome proprio, ma per conto di Beta. Il trasporto e la consegna a Gamma sono curati da Beta.**

R: Si premette che gli acquisti in esame non beneficiano del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE in quanto relativi ad un'attività commerciale.

L'operazione descritta al punto 1 è un acquisto intracomunitario di beni effettuato da Beta e soggetto all'IVA italiana. Beta, in particolare, assolve la relativa imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*. A tal fine, può:

- identificarsi direttamente in Italia oppure
- nominare un rappresentante fiscale in Italia.

Se in base alle previsioni contrattuali fosse, invece, Gamma ad acquistare i beni nello Stato UE e Beta effettuasse il trasporto degli stessi per conto di Gamma, l'acquisto intra-UE sarebbe effettuato da Gamma e sarebbe tale società a dover assolvere l'IVA

con il meccanismo del *reverse-charge*. Quest'ultima è un soggetto stabilito ai fini IVA in Italia in quanto, svolgendo un'attività commerciale presso il Padiglione, ha in loco una stabile organizzazione con partita IVA italiana.

L'operazione descritta al punto 2 è, invece, una cessione interna in quanto i beni sono acquistati in Italia. Il fornitore italiano quindi emette fattura con IVA italiana nei confronti di Beta, che può ottenere il rimborso di tale imposta utilizzando la procedura prevista dall'articolo 38-*bis*2 del D.P.R. n. 633 del 1972 per i soggetti stabili in altro Stato UE, naturalmente nel presupposto che non abbia in Italia una stabile organizzazione.

Beta quando rivende i beni a Gamma, essendo un soggetto non residente, non è tenuta a versare in Italia l'IVA per operazioni attive poste in essere in quanto, l'imposta sarà versata dall'acquirente (nel caso Gamma) mediante il meccanismo del *reverse charge*.

Resta, infine, da precisare che per effetto de mandato senza rappresentanza, che Beta ha conferito a Gamma, per la vendita dei beni presso il *Gift Shop*, Gamma è tenuta ad retrocedere gli effetti della vendita a Beta.

In particolare per effetto di tale contratto:

- Gamma vende i beni a terzi con applicazione dell'IVA e
- Beta vende i beni a Gamma sulla base del prezzo di vendita praticato a terzi, al netto della commissione a questa spettante. Gamma, come detto, è tenuta ad assolvere l'imposta mediante *reverse charge*.

2.7. Obbligo di comunicazione “black list”

D: Un'impresa italiana sta realizzando uno *stand* fieristico a Expo Milano 2015 per una società estera con sede in un Paese *black list*. La prestazione, secondo quanto indicato nella circolare 26/E del 2014, paragrafo 7, è “*non soggetta Iva ai sensi art. 7-ter DPR 633/72*”.

L'impresa italiana deve adempiere all'obbligo di comunicazione "black list" e quindi comunicare i dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti del suo cliente secondo le regole e le scadenze ordinarie?

R: Si conferma che le prestazioni di servizi relative alla costruzione di uno *stand* fieristico presso Expo Milano 2015 fornite da un'impresa italiana ad un soggetto passivo IVA estero sono fuori campo IVA in quanto non territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

In merito all'obbligo di comunicazione *black list*, l'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010 ha esteso tale adempimento alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti in Italia agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o rese dai soggetti medesimi.

In ordine agli adempimenti/obblighi dichiarativi connessi alle operazioni effettuate in relazione all'evento espositivo, né l'Accordo BIE, né altra disposizione normativa, prevedono deroghe rispetto alle regole di carattere generale.

Pertanto, i dati relativi alle operazioni effettuate dall'impresa italiana nei confronti del soggetto passivo IVA con sede nel Paese *black list* devono essere comunicati secondo le regole e le scadenze ordinarie.

2.8. Sub-appalti nel settore edile - reverse charge

D: La circolare n. 26/E del 2014, al paragrafo 7, chiarisce che le operazioni aventi ad oggetto la realizzazione e lo smontaggio dei Padiglioni di Expo Milano 2015 sono considerate "*prestazioni relative ad un'attività fieristica e di esposizione*". Si chiede se, con specifico riferimento ai servizi di realizzazione di tali Padiglioni, forniti nell'ambito di contratti d'appalto da subappaltatori, sia applicabile o meno il meccanismo del "*reverse-charge*" di cui all'articolo 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/72.

R: La qualifica delle operazioni relative alla realizzazione e allo smontaggio dei Padiglioni resa nella circolare n. 26/E del 2014 non assume valenza di carattere

generale, bensì rileva soltanto ai fini dell'individuazione del luogo in cui detti servizi devono essere, in linea di principio, assoggettati ad IVA (*i.e.* ai fini della rilevanza territoriale dei servizi).

In altri termini, la qualificazione dei servizi in argomento nei termini anzidetti non attiene alla natura intrinseca degli stessi, i quali – se riconducibili ad attività comprese nella sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007 e se territorialmente rilevanti in Italia – possono ricadere, ai fini dell'assolvimento della relativa imposta, nell'ambito di applicazione del sistema del *reverse-charge*, al ricorrere, ovviamente, di tutte le condizioni richieste dall'articolo 17, comma 6, lettera *a*), del D.P.R. n. 633 del 1972 (*i.e.* esistenza di un rapporto di subappalto e appartenenza di entrambi i soggetti passivi del rapporto al comparto dell'edilizia).

In proposito, tenuto conto del carattere temporaneo dei Padiglioni espositivi, in quanto si tratta di strutture destinate ad essere demolite/smantellate al termine dell'esposizione universale, i servizi relativi alla costruzione degli stessi possono, in linea di principio, essere compresi nell'ambito dell'attività per la realizzazione di costruzioni di natura temporanea di cui alla sezione F della Tabella ATECO 2007.

Per maggiore chiarezza si consideri il seguente esempio.

Un'impresa di costruzioni italiana (*i.e.* appaltatore principale) stipula un contratto di appalto con un *General Contractor* estero per la realizzazione di un Padiglione espositivo. L'impresa italiana a sua volta affida in sub-appalto a società specializzate italiane parte degli interventi oggetto del citato contratto di appalto. Ritenendosi verificati, nei termini anzidetti, i presupposti per l'applicazione del sistema dell'inversione contabile previsto per il settore edile, l'IVA relativa alle prestazioni di servizi rese all'appaltatore principale dalle società subappaltatrici - alle quali è stata affidata parte dei lavori di costruzione del Padiglione - dovrà essere assolta secondo il citato meccanismo.

3. ATTIVITÀ COMMERCIALE SVOLTA DAI PARTECIPANTI – STABILE ORGANIZZAZIONE – REGIME IVA

D1: Il Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale svolgerà direttamente un'attività commerciale all'interno del Padiglione del suo Stato di appartenenza. E' configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione italiana ai fini IVA? Deve richiedere una partita IVA italiana? Può provvedere direttamente il Commissariato oppure occorre rivolgersi ad un commercialista? Una volta ottenuta la partita IVA, le dichiarazioni e gli adempimenti devono essere fatti da un commercialista? Occorre trasferire la sede del Commissariato presso il Padiglione espositivo?

R: Il Commissariato Generale di Sezione che svolge un'attività commerciale all'interno del Padiglione è considerato agli effetti dell'IVA un soggetto passivo stabilito in Italia e quindi è tenuto ad assolvere ai relativi adempimenti. Se, ad esempio, è lo stesso Commissariato a gestire il ristorante, il bar o il negozio presso il proprio Padiglione, è configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (*i.e.* IRES e IRAP) nonché ai fini IVA in quanto trattasi di strutture di mezzi umani e tecnici, con un sufficiente grado di permanenza, atte a ricevere ed effettuare prestazioni di servizi.

Ai fini IVA, pertanto, il Commissariato dovrà presentare la dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 35 del D.P.R. n.633 del 1972, utilizzando il modello AA7/10, entro 30 giorni dalla data di inizio dell'attività economica nel quale, tra l'altro, dovrà essere indicato il luogo di esercizio dell'attività. Questo ed altri adempimenti, quali la dichiarazione annuale IVA, possono essere curati direttamente oppure con l'ausilio di un commercialista.

Se il Commissariato è già in possesso di un codice fiscale italiano, l'Agenzia delle entrate rilascia un nuovo identificativo valido come partita IVA, sempre a seguito

della presentazione del modello AA7/10. Nel modello deve essere indicata la persona fisica (verosimilmente il Commissario Generale di Sezione) che ha la rappresentanza della stabile organizzazione e il relativo codice fiscale personale.

Il trasferimento della sede del Commissariato presso il Padiglione espositivo non è obbligatorio.

D2: Un Partecipante Ufficiale UE intende procedere alla costituzione di una stabile organizzazione presso il suo Padiglione espositivo cui affidare la gestione delle attività commerciali di vendita prodotti e di ristorazione. Ai fini IVA, intende procedere all'identificazione ai sensi dell'articolo 35 *ter* D.P.R. n. 633 del 1972.

R: La presenza di una stabile organizzazione in Italia di un Partecipante Ufficiale fa acquisire a quest'ultimo lo *status* di soggetto passivo IVA stabilito in Italia. Di conseguenza è preclusa la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il Partecipante Ufficiale (*i.e.* Commissariato Generale di Sezione) è quindi tenuto a richiedere l'attribuzione di una partita IVA per la sua stabile organizzazione, presentando il modello AA7/10 ad un qualunque Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate o al nostro punto di contatto presso Expo- Centro Servizi.

Il modello è reperibile sul nostro sito istituzionale in diverse lingue. Come già precisato nella risposta D1, se il Commissariato è già in possesso di un codice fiscale italiano, l'Agenzia delle entrate rilascia un nuovo identificativo valido come partita IVA, sempre a seguito della presentazione del modello AA7/10.

Nel modello deve essere indicata la persona fisica (verosimilmente il Commissario Generale di Sezione) che ha la rappresentanza della stabile organizzazione e il relativo codice fiscale personale.

D3: Alcuni Partecipanti, anziché dichiarare l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione, dichiarano presso la Camera di Commercio l'apertura di un'unità locale. Tale modo di operare è corretto?

R: L'apertura di un'unità locale è cosa diversa dall'apertura in Italia di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Uno *show room*, ad esempio, o un ufficio di rappresentanza utilizzati solamente per fini espositivi, informativi, promozionali o ricognitivi del mercato interno, costituiscono delle unità locali. Sono o diventano stabili organizzazioni quando utilizzati, ad esempio, per effettuare anche attività di vendita.

Ciò che rileva ai fini fiscali è ovviamente la situazione di fatto e non il dato formale. Pertanto se l'unità locale svolge di fatto un'attività commerciale in occasione e per la durata di EXPO, questa è una stabile organizzazione sia fini delle imposte dirette (IRES e IRAP) sia ai fini IVA anche se risulta registrata alla Camera di Commercio come unità locale.

D4: L'IVA versata allo Stato italiano dalla stabile organizzazione incaricata della gestione delle attività commerciali del Partecipante ufficiale può essere oggetto di rimborso?

R. La stabile organizzazione costituisce un soggetto passivo IVA e in quanto tale ha diritto al recupero dell'IVA assolta in relazione ai beni e ai servizi acquistati o importati per l'esercizio della propria attività commerciale. Tale recupero avviene *in primis* tramite l'esercizio della detrazione dell'imposta, da effettuarsi secondo le regole di cui agli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972.

Nel corso dell'anno, il diritto alla detrazione può essere esercitato in occasione delle singole liquidazioni periodiche dell'imposta (di regola, con cadenza mensile).

In altri termini, se, ad esempio nel corso del mese di giugno 2015, la stabile organizzazione vende a terzi dei beni (*i.e.* gadget) o presta a terzi dei servizi (*i.e.*

somministrazione di alimenti e bevande) incassa un prezzo che è comprensivo dell'IVA. Tale IVA va versata all'Erario – di norma – entro il 16 mese successivo (luglio 2015) al netto dell'IVA assolta dalla stessa stabile sugli acquisti dei beni e dei servizi effettuati nel mese di giugno 2015.

Ai fini IVA, inoltre, la stabile organizzazione deve presentare la dichiarazione annuale IVA, nella quale riepiloga le operazioni attive e passive effettuate nel corso del 2015, nonché i versamenti effettuati in occasione delle liquidazioni periodiche (*i.e.* 16 di ogni mese).

Se da tale riepilogo risultasse che l'IVA riscossa fosse complessivamente inferiore rispetto a quella complessivamente assolta sugli acquisti, emergerebbe un credito, che la stessa stabile può:

1. utilizzare in compensazione di altre imposte dovute in Italia (ad esempio, IRES e IRAP);
2. chiedere a rimborso;
3. riportare all'anno successivo per utilizzarlo in detrazione del debito risultante dalle liquidazioni periodiche (naturalmente, nel presupposto che il soggetto continui ad esercitare l'attività in Italia).

In sede di dichiarazione, è possibile chiedere il rimborso solo se l'IVA a credito è di ammontare superiore a 2.582,28 euro e se derivante da una delle situazioni di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La dichiarazione va presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo (*i.e.* 30.09.2016), utilizzando il modello UNICO 2016.

In alternativa a quanto sopra chiarito, la stabile organizzazione può recuperare il credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno e, in particolare, per ciascuno dei primi tre trimestri dell'anno (il recupero del credito IVA relativo al quarto trimestre può essere chiesto solo in sede annuale), nei modi seguenti:

1. presentando la richiesta di rimborso del credito;
2. utilizzando il credito in compensazione.

In particolare, è possibile chiedere il rimborso trimestrale se nel singolo trimestre l'importo del credito IVA è superiore a 2.582,28 euro e se si verifica una delle condizioni di cui all'articolo 38-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il soggetto passivo deve trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente o tramite intermediari abilitati ad Entratel, la richiesta di rimborso utilizzando l'apposito modello IVA TR reperibile sul sito:

(<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/home/cosadevifare/richiedere/rimborsi/iva+crediti+trimestrali+iva+tr/modello+crediti+iva+tr/indice+modello+crediti+ivatr>) entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

Maggiori informazioni circa l'esecuzione dei rimborsi e le garanzie eventualmente richieste a tal fine sono disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate

(<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Rimborsi/Iva+presentazione+garanzia/NP+IvaPresGaranzia/>).

D5: L'impresa Alfa è una società italiana alla quale diversi Commissariati Generali di Sezione hanno dato l'incarico di curare “chiavi in mano” la loro partecipazione ad Expo Milano 2015.

Ciò comporta la necessità per la stessa di acquistare beni e servizi legati alla costruzione dei relativi Padiglioni espositivi (servizi edili), nonché beni e servizi legati alla gestione e smantellamento dei medesimi (utenze, catering, manutenzione, ecc.).

L'impresa Alfa quindi corrisponderà ai propri fornitori l'IVA in relazione ai beni e servizi acquistati ma riaddebiterà tali beni e servizi ai Commissari Generali di Sezione in regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 5, Accordo BIE. Al riguardo si chiede di conoscere:

- se sia possibile considerare le cessioni e le prestazioni di servizi effettuate in regime di non imponibilità ai Commissari Generali di

Sezione nel computo dell'aliquota media per la richiesta di rimborso IVA infrannuale;

- **in caso di risposta affermativa, se tale fattispecie possa rientrare nelle situazioni in cui è previsto il rimborso IVA prioritario;**
- **se esistano eventuali ulteriori soluzioni o procedure per ovviare alla formazione di un rilevante credito Iva in capo ad Alfa.**

R: Per determinare l'aliquota media di cui all'articolo 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, da indicare nel modello TR, ai fini del rimborso IVA infrannuale, può tenersi conto delle operazioni non imponibili di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE.

Poiché si tratta di operazioni non imponibili che non conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso, possono tornare applicabili i principi enunciati con la circolare n. 13 del 1990 (ultimo paragrafo intitolato "questioni varie"). Tale documento di prassi, infatti, chiarisce che:

- per la determinazione dell'aliquota media relativa alle operazioni di acquisto e di vendita registrate nell'anno d'imposta occorre tener conto non soltanto di tutte le operazioni assoggettate all'IVA ma anche di quelle ad aliquota "zero";
- al fine di che trattasi può tenersi conto di tutte quelle operazioni, anche non soggette all'imposta, a condizione che risultino oggettivamente rilevabili dalla contabilità regolarmente tenuta, escluse quelle che conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso, quali quelle previste dagli articoli 7, 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le operazioni effettuate da Alfa in regime di non imponibilità di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE non sono comprese tra quelle che conferiscono autonomo titolo di legittimazione al rimborso e, pertanto, le stesse rientrano nel computo dell'aliquota media.

Per quanto concerne, poi, la possibilità che Alfa sia ammessa all'erogazione prioritaria del rimborso entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione, occorre

verificare se la stessa rientri tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi dell'articolo 38-*bis*, decimo comma, del DPR n. 633 del 1972. A tal fine si ricorda che attualmente sono ammessi alla predetta procedura:

- i soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lettera *a*), del sesto comma, dell'articolo 17;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, e cioè quelli che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, e cioè quelli che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, e cioè produzione di alluminio e semilavorati;
- i soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09 (fabbricazione di aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi);
- gli operatori economici titolari del codice ATECO2007 59.14.00 (attività di proiezione cinematografica);
- i soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 (*split payment*).

Da quanto desumibile dal quesito, non sembra che Alfa rientri in una delle suddette categorie.

Ne consegue che, per le operazioni non imponibili effettuate nei confronti dei Commissariati Generali di Sezione, Alfa potrà chiedere il rimborso dell'IVA ai sensi

dell'articolo 30 comma 3, lett. a) del citato D.P.R. n. 633 del 1972, ma non potrà accedere all'erogazione prioritaria dello stesso.

3.1. Royalties

D: Presso il Padiglione di un Partecipante Ufficiale sono svolte diverse attività commerciali in relazione alle quali si pongono i seguenti quesiti:

Il Partecipante Ufficiale (in breve, "PU") affida in toto a terzi l'attività di ristorazione, riservandosi il diritto a ricevere una *fee* per la concessione in gestione di parte dello spazio espositivo del Padiglione.

Come va considerato tale provento in capo al Partecipante Ufficiale? Ha natura istituzionale, in quanto trattasi di un compenso relativo alla promozione dell'immagine e della tradizione culinaria del PU, oppure va in ogni caso considerato di natura commerciale?

Il PU ha una stabile organizzazione in Italia in quanto gestisce direttamente il *Gift Shop*.

R: Si ritiene che, ai fini IVA, la concessione da parte di un PU dell'attività di ristorazione mantenga la natura di "*servizio commerciale relativo ad un'attività fieristica e di esposizione*", la cui rilevanza territoriale in Italia è commentata nella circolare n. 26/E del 2014.

Ai fini delle imposte dirette, la *fee* percepita dal PU può essere soggetta all'applicazione di una ritenuta in uscita ai sensi degli articoli 25, comma 4, e 26-*quater* del D.P.R. n. 600 del 1973, al ricorrere delle condizioni ivi previste.

Detto trattamento va ovviamente coordinato con le disposizioni previste al riguardo da una Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito, ove applicabile.

La ritenuta sarebbe operata dal soggetto che gestisce l'attività commerciale in quanto, anche se limitata alla durata di Expo Milano 2015, lo svolgimento di tale attività comporta l'esistenza in Italia di una sua stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Ad ogni buon fine si ricorda che se la *fee* fosse percepita dalla stabile organizzazione italiana del PU, non sarebbe soggetta a ritenuta alla fonte (cfr. articolo 25, comma 4, ultimo periodo del citato DPR) e concorrerebbe alla formazione del suo reddito imponibile nonché del valore della sua produzione netta. In tal caso, inoltre, l'operazione sarebbe soggetta ad IVA con aliquota del 22 per cento in quanto territorialmente rilevante in Italia.

3.2. Enti non commerciali non residenti – Determinazione del reddito

D: Un ente non commerciale non residente riveste il ruolo di Commissariato Generale di Sezione di un Partecipante Ufficiale.

Oltre all'attività istituzionale, tale ente svolge direttamente le attività commerciali presso il proprio Padiglione per la durata di Expo Milano 2015. Ciò comporta l'esistenza di sua stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Ai fini della determinazione del reddito di detta stabile organizzazione, l'ente non commerciale estero può adottare la contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, nel rispetto del limite del volume d'affari ragguagliato ad anno, e conseguentemente applicare le modalità di calcolo forfettarie del reddito previste dall'articolo 145 del TUIR?

R: Ai fini delle imposte dirette, si ritiene che un ente non commerciale non residente che esercita un'attività commerciale mediante una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (*i.e.* il Partecipante Ufficiale che svolge in via principale l'attività istituzionale espositiva e che esercita attività commerciale nell'ambito di Expo Milano 2015 mediante una stabile organizzazione) sia soggetto alle stesse disposizioni e agli stessi obblighi contabili previsti per gli enti non commerciali residenti che svolgono non in via prevalente un'attività commerciale.

Pertanto, il suo reddito complessivo è costituito dall'insieme dei redditi conseguiti in Italia ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, determinati secondo le disposizioni della categoria di appartenenza.

Se l'ente non commerciale non residente in qualità di Commissariato Generale di Sezione consegue in Italia solo il reddito prodotto dalla stabile organizzazione italiana, dovrà dichiarare unicamente tale reddito, determinato secondo le disposizioni previste per il reddito d'impresa, così come richiamate dall'articolo 154 del TUIR.

In particolare, ai sensi del comma 3 di tale articolo *“agli enti non commerciali che hanno esercitato attività commerciali mediante stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, si applicano le disposizioni dei commi 2, 3 e 5 dell'art. 144”*.

Anche se la norma citata non richiama espressamente l'articolo 145 del TUIR, si ritiene che le disposizioni in esso contenute siano applicabili anche agli enti non commerciali non residenti al fine di evitare un'ingiustificata disparità di trattamento.

In merito si ricorda che possono optare per tale modalità di determinazione del reddito gli enti non commerciali ammessi al regime di contabilità semplificata. Peraltro l'articolo 20 del DPR 600 del 1973 prevede che la contabilità semplificata si applica agli enti non commerciali senza specificare la residenza degli stessi.

Per il combinato disposto degli articoli 18 e 20 del D.P.R. n. 600 del 1973 possono optare per la contabilità semplificata gli enti non commerciali che in un anno conseguono ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR non superiori a 400 mila euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700 mila euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Per quelli che intraprendono l'attività d'impresa, tali limiti vanno ovviamente intesi in via prospettiva e ragguagliati ad anno (cfr. articolo 18, comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Con riferimento alla fattispecie prospettata, quindi, il Commissariato Generale di Sezioni può determinare il reddito della sua stabile organizzazione italiana ai sensi

dell'articolo 145 del TUIR a condizione che abbia i requisiti per accedere al regime di contabilità semplificata.

Al riguardo si fa presente che le soglie di ricavi previste dall'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'accesso alla contabilità semplificata sono "disallineate" rispetto a quelle previste dall'articolo 145 del TUIR, ai fini della determinazione degli scaglioni di reddito cui applicare le percentuali ivi stabilite.

In altri termini, mentre il citato articolo 18 prevede quali limiti massimi di ricavi 400 mila e 700 mila euro, l'articolo 145 del TUIR reca una soglia massima di ricavi e componenti positivi di reddito compresa tra 25.822,85 e 516.456,90 euro.

Tale disallineamento è dovuto al mancato adeguamento dell'articolo 145 del TUIR alle modifiche apportate all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 dall'articolo 7, comma 2, lett. *m*) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, che ha elevato i precedenti limiti di 600 milioni e 1 miliardo di lire alle attuali soglie.

In merito si ritiene che prevalgano i limiti previsti dal citato articolo 18 in quanto l'accesso alla contabilità semplificata è condizione necessaria per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 145 del TUIR.

Ne consegue che per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata, che intendono fruire del regime di determinazione forfetaria del reddito in esame, i loro ricavi concorrono alla formazione del reddito complessivo nelle seguenti percentuali:

a) Attività di prestazioni di servizi:

- fino a euro 15.493,71 di ricavi: 15%
- oltre euro 15.493,71 fino a euro 400.000,00: 25%.

b) Altre attività:

- fino a euro 25.822,84 di ricavi: 10%
- oltre euro 25.822,84, fino a euro 700.000,00: 15%.

4. COSTITUZIONE DI UNO *SPECIAL PURPOSE VEHICLE* (SPV)

D: L’Agenzia delle Entrate ha attribuito al Commissariato Generale di Sezione di un PU un codice fiscale italiano. Il Commissariato Generale di Sezione sta valutando di strutturarsi mediante la costituzione di uno SPV (nel caso di specie, una società a responsabilità limitata), al quale affidare la funzione di Commissariato Generale di Sezione. Tale possibilità è ammessa dalla circolare n. 26/E del 7 agosto 2014, paragrafo 3.2.1.

Al riguardo si chiede se tale S.r.l., che svolgerà tanto l’attività istituzionale quanto quella commerciale, è obbligata a richiedere - in sede di costituzione - un nuovo codice fiscale e un numero di partita IVA oppure esiste un meccanismo per cui il codice fiscale già assegnato al Commissariato Generale di Sezione “passi” allo SPV?

Un’altra soluzione percorribile potrebbe essere quella di procedere alla chiusura del codice fiscale già assegnato al Commissariato Generale di Sezione ed attribuirne uno nuovo in sede di costituzione della S.r.l. Tuttavia, in tale ultima ipotesi come ci si deve comportare con riferimento a talune fatture pervenute, intestate al codice fiscale che si andrebbe a chiudere?

R: Con riferimento al primo quesito, si rileva che il codice fiscale precedentemente assegnato al Commissariato può essere trasferito allo SPV, che fungerà da “nuovo” Commissariato.

L’operazione va effettuata in sede richiesta della partita IVA. A tal fine, occorre presentare - presso un qualsiasi Ufficio locale dell’Agenzia delle entrate o al nostro punto di contatto presso Expo – Centro Servizi - il modello AA7, barrando la casella 2 (inizio attività per soggetti già in possesso del codice fiscale) nel quadro A, indicando nella stessa riga il codice fiscale assegnato al “vecchio” Commissariato e come data di inizio (verosimilmente) quella di costituzione della S.r.l.

E' anche importante indicare nel Quadro B, la denominazione dello SPV seguita dalla dicitura "Expo 2015 – Commissariato Generale di Sezione – Stato X".

Gli altri quadri del modello AA7/10 vanno ovviamente compilati con i dati della S.r.l., il cui amministratore svolgerà sia la funzione di rappresentante legale della stessa, sia quella di Commissario.

Riguardo al secondo quesito (*i.e.* validità delle fatture intestate al "vecchio" Commissariato), si rileva che la "sostituzione" del Commissariato Generale di Sezione non va ad inficiare la validità delle fatture precedentemente emesse in quanto intestate ad un soggetto che in quel momento era appositamente individuato come Commissariato Generale di Sezione.

E' importante, però, che detta "sostituzione" risulti da atti ufficiali emessi da soggetti o autorità del PU muniti dei necessari poteri di delega cosicché in sede di eventuale controllo possa essere ricostruita l'intera fattispecie.

Va da sé che i nuovi moduli di cui alla Risoluzione n. 10/E del 2014 per acquistare beni e/o servizi in regime di non imponibilità IVA andranno compilati dal "nuovo" Commissariato (*i.e.* S.r.l. - SPV) fornendo altresì la documentazione attestata tale qualifica.

Ad ogni buon fine, si ricorda quanto precisato nella circolare n. 26/E del 2014, paragrafo 3.2.1, in merito alla responsabilità dello SPV.

Dell'operato di tale soggetto deve risultare illimitatamente responsabile il Commissario Generale di Sezione e quindi il Partecipante Ufficiale (*i.e.* Stato X).

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 terzi, con responsabilità limitata, come ad esempio uno SPV, costituito *ad hoc*, sarebbe in contrasto con la *ratio* del citato Accordo e impedirebbe a tale SPV di assumere il ruolo di Commissariato. Tale assunzione di responsabilità sarebbe bene risultasse dall'atto costitutivo dello SPV.

5. SOSTITUTO D'IMPOSTA

D: 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 Province e dei Comuni”*.

Non si fa invece alcun riferimento ad un'eventuale esenzione dei Commissariati Generali di Sezione dagli obblighi previsti per i sostituti d'imposta.

Pertanto se un avvocato esegue una prestazione nei confronti di un Commissario Generale di Sezione in possesso di codice fiscale, quest'ultimo deve operare la ritenuta d'acconto all'atto del pagamento del compenso con successivo obbligo di presentazione del modello 770?

R: Per stabilire se i Commissariati Generali di Sezione siano oppure no sostituti d'imposta, occorre verificare la loro natura giuridica, nonché il tipo di attività da loro svolta.

In particolare, si deve ritenere che il Commissariato Generale di Sezione sia tenuto ad operare le ritenute, ove previste, per i compensi corrisposti in occasione di Expo Milano 2015 qualora, pur non svolgendo attività commerciale, operi già in Italia come sostituto d'imposta.

Viceversa, qualora non operi già in Italia in tale veste, si ritiene che il Commissariato possa non assolvere neanche agli obblighi di sostituto d'imposta che deriverebbero dalla attività istituzionale posta in essere in occasione dell'evento espositivo.

Secondo quanto previsto dall'Accordo BIE, infatti, i Commissariati Generali di Sezione sono esonerati da tutte le obbligazioni e gli adempimenti fiscali per il reddito eventualmente prodotto in Italia in occasione di Expo Milano 2015 in quanto generalmente non svolgono attività commerciale.

In tal caso, il Commissariato Generale di Sezione non deve operare la ritenuta d'acconto all'atto del pagamento del compenso all'avvocato, ferma restando la rilevanza reddituale del compenso per quest'ultimo.

Resta inteso che se il Commissariato Generale di Sezione svolgesse in Italia un'attività commerciale, quale quella di ristorazione oppure di vendita *gadget*, anche se limitata alla durata di Expo Milano 2015 (*i.e.* 6 mesi), lo svolgimento di tale attività determinerebbe l'esistenza di una sua stabile organizzazione ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA. Sarà pertanto detta stabile organizzazione ad essere tenuta all'adempimento degli obblighi di cui agli articoli 23, 24, 25 e 25-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento ai lavoratori dipendenti, ai collaboratori e ai lavoratori autonomi che prestano attività lavorativa presso di essa.

Sarà sempre tale stabile organizzazione ad adempiere anche ai relativi obblighi di versamento e di presentazione del Modello 770.

6. PERSONALE DEI PARTECIPANTI

D1: Un Commissariato Generale di Sezione, mediante la sua sede di Milano, assume delle persone da impiegare nella realizzazione e gestione della partecipazione dello Stato estero ad Expo Milano 2015. Tali persone usufruiscono delle esenzioni previste dall'articolo 12 dell'Accordo con il BIE?

R: L'articolo 12, comma 1, lett. *a)* dell'Accordo BIE dispone per il periodo di permanenza in Italia, *“l'esenzione da ogni forma di tassazione diretta sui salari, emolumenti, indennità corrisposti dal Commissariato Generale di Sezione o per conto di esso”* al Personale delle Sezioni che non abbia la cittadinanza o la residenza in Italia.

Per usufruire di tale privilegio, quindi, il personale assunto dal Commissariato non

deve avere la cittadinanza italiana o la residenza in Italia, fermo restando che, come chiarito nella circolare n. 26/E del 2010, il periodo di permanenza in Italia finalizzata alla partecipazione ad Expo Milano 2015 non fa acquisire la residenza fiscale in Italia al Personale delle Sezioni.

L'Accordo BIE non precisa dove deve essere assunto il Personale. Può anche essere personale assunto ad esempio negli USA e distaccato a Milano. Oppure personale assunto in Italia, ma con residenza USA.

Ne consegue che se il personale assunto dal Commissariato Generale ha la residenza in Italia e presta la sua attività lavorativa in Italia, non si applica detta esenzione, anche se il personale è impiegato per Expo Milano 2015.

D2: Alla costruzione del Padiglione espositivo partecipano alcuni lavoratori giunti in Italia appositamente dallo Stato estero (Partecipante Ufficiale).

I lavoratori sono assunti dalla società estera "Alfa" che ha l'appalto per la realizzazione del citato Padiglione e verranno regolarmente stipendiati dalla stessa nello Stato estero.

Il *General Contractor* è una società italiana, che ha dato mandato ad Alfa di realizzare il Padiglione.

Si chiedono informazioni sulle modalità di tassazione dei redditi percepiti da tali lavoratori durante il periodo di permanenza in Italia e sulle modalità da seguire per il loro ingresso nel nostro Paese.

R: Nel presupposto che i lavoratori siano titolari di un contratto di lavoro dipendente, si osserva quanto segue.

L'articolo 15 (lavoro subordinato), paragrafo 2, della Convenzione contro le doppie imposizioni vigente tra l'Italia e lo Stato estero di residenza dei lavoratori, prevede che le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo

di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente (nella fattispecie in esame, l'Italia), sono imponibili soltanto nel primo Stato (*i.e.* Paese di residenza dei lavoratori) se:

- a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato (*i.e.* Italia) per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato, e
- b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato (*i.e.* Italia), e
- c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato (*i.e.* Italia).

Quindi nel presupposto che la società estera "Alfa" sia l'effettivo datore di lavoro dei lavoratori in esame e corrisponda direttamente (*i.e.* non per il tramite di una sua stabile organizzazione italiana) a tali soggetti le retribuzioni pattuite, i redditi da essi percepiti in Italia per un periodo o periodi non superiori a 183 giorni nel medesimo anno fiscale non sono soggetti ad imposizione in Italia.

Di contro, gli emolumenti corrisposti ai dipendenti di Alfa soggiornanti in Italia per un periodo o periodi superiori a 183 giorni, sono soggetti alla potestà impositiva concorrente dell'Italia

In quest'ultima ipotesi, Alfa è tenuta ad operare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 23 del D.P.R. n.600 del 1973, se ha in Italia una stabile organizzazione. Diversamente i lavoratori dovranno presentare la dichiarazione dei redditi in Italia per le somme percepite a seguito delle prestazioni lavorative rese in Italia .

D3: Un Partecipante Ufficiale ha stipulato un contratto con un'impresa estera Beta per la gestione delle attività commerciali presso il proprio Padiglione espositivo.

L'impresa fornisce anche del personale, in parte addetto all'attività commerciale e in parte a quella istituzionale non commerciale. Tale

personale è dipendente dell'impresa estera e continua ad essere retribuito da quest'ultima anche durante il periodo di permanenza in Italia.

I lavoratori in questione, qualora dovessero rimanere per tutto il periodo dell'Esposizione (+ 183 giorni) in Italia, dovrebbero dichiarare il reddito e versare le relative imposte in Italia nonostante non svolgano attività commerciale e non abbiano in Italia alcun reddito?

R: Le Linee guida del Ministero dell'Interno chiariscono che i fornitori di servizi – quali quelli in esame - non sono considerati come facenti parte del Personale alle dirette dipendenze di un Commissario Generale di Sezione.

Di conseguenza i redditi percepiti da tali lavoratori non sono esenti da imposizione in Italia ai sensi dell'articolo 12 dell'Accordo BIE, ma sono ivi tassabili ai sensi delle disposizioni fiscali interne e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ove in vigore.

Da quanto riportato nel quesito si desume che la stabile non sostiene il costo delle retribuzioni e quindi nella fattispecie in esame ricorrono le condizioni di cui alle lettere *b*) e *c*) del paragrafo 2 dell'articolo 15 (lavoro subordinato) del modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sui redditi, al quale si conforma la Convenzione vigente tra Italia e lo Stato estero di residenza dell'impresa Beta.

In merito alla condizione della lettera *a*) del paragrafo 2 del citato articolo 15 (*i.e.* soggiorno in Italia per un periodo o per periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato), ricordiamo che la durata di Expo Milano 2015 è di 184 giorni e pertanto detto requisito non può ritenersi in linea di principio verificato.

Al riguardo si precisa che ai fini del conteggio del limite dei 183 giorni, rilevano solo i giorni di effettiva presenza fisica del lavoratore sul territorio italiano.

Se quindi il lavoratore, durante lo svolgimento di Expo Milano 2015, dovesse assentarsi per qualche giorno perché, ad esempio, torna nel suo Stato di residenza, la

condizione della lettera *a*) sarebbe soddisfatta e le sue remunerazioni sarebbero tassate solo in quest'ultimo Stato.

Resta inteso che il rispetto del termine dei 183 giorni previsto dalla citata lettera *a*) va dimostrato da parte del lavoratore, mediante idonea documentazione, quale ad esempio, carte d'imbarco, ecc.

In caso contrario (cioè superamento del limite dei 183 giorni), qualora l'impresa estera non abbia in Italia una stabile organizzazione e pertanto non operi quale sostituto d'imposta applicando le relative ritenute sui redditi di lavoro dipendente erogati, il lavoratore deve presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO 2016 – Persone Fisiche) in Italia e autoliquidarsi le imposte sul reddito percepito durante la sua permanenza in Italia. Il Modello UNICO – PF e le relative istruzioni saranno disponibili sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate a partire dai primi mesi del 2016.

Se invece, come nella fattispecie in esame, l'impresa estera (Beta) ha in Italia una stabile organizzazione, quest'ultima è tenuta ad effettuare le ritenute e il lavoratore presenta il Modello Unico – PF, scomputandosi dall'imposta dovuta in Italia le ritenute subite.

7. BIGLIETTI EXPO – RIVENDITA

D1: Alfa, commerciante al minuto nonché rivenditore ufficiale dei biglietti di Expo Milano 2015, ha acquistato un pacchetto di biglietti con bonifico bancario senza ricevere fattura. A fronte della rivendita dei biglietti ad una impresa, Alfa è tenuta ad emettere fattura applicando l'IVA?

R: I biglietti di accesso all'Expo Milano 2015 sono soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento, ai sensi dell'articolo 46-ter, comma 4, del decreto-legge n. 69 del 2013.

L'Organizzatore (*i.e.* Expo Milano 2015) assolve all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio dei biglietti stessi, che devono contenere i dati

previsti dall'articolo 3 del D.M. 13 luglio 2000, tra cui quelli richiesti per lo scontrino fiscale.

La emissione dei biglietti deve inoltre avvenire mediante appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate (per ulteriori dettagli, cfr. circolare n. 26/E del 2014, paragrafo 10).

Expo 2015 S.p.A. può emettere i biglietti, con le modalità sopra descritte, all'atto del pagamento del corrispettivo da parte dell'acquirente o in un momento anteriore. Quest'ultima ipotesi si verifica quando i titoli di accesso sono consegnati a terzi per la successiva rivendita. In tal caso, i biglietti devono indicare anche la dicitura *“emesso per la vendita da parte di”*, con l'indicazione dei dati identificativi del soggetto che provvede alla relativa distribuzione.

I titoli di accesso sono quindi sono a tutti gli effetti dei documenti fiscali, che certificano il pagamento del corrispettivo, comprensivo di IVA, pagato dall'acquirente.

Nella fattispecie oggetto del presente quesito, l'Organizzatore ha affidato ad Alfa il compito di vendere i biglietti di Expo Milano 2015. Per quanto in precedenza chiarito, Expo 2015 S.p.A. non emette fattura per l'emissione dei biglietti in quanto essi stessi sono dei documenti fiscali.

Analogamente al momento della rivendita dei biglietti a terzi Alfa non è tenuta ad emettere fattura, neanche su richiesta dell'impresa.

Resta inteso che Alfa sarà tenuta a fatturare il proprio aggio per la rivendita.

D2: Se ad acquistare i biglietti è un Partecipante Ufficiale (i.e. Commissariato/Commissario Generale di Sezione), quest'ultimo può richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIE?

R: Nonostante l'articolo 10, comma 5, dell'Accordo BIR riservi il regime di non imponibilità IVA agli acquisti di beni e servizi effettuati Commissariati Generali di Sezione per lo svolgimento della loro attività istituzionale, si ritiene che tale regime non possa essere applicato alla fattispecie in esame data l'impossibilità di stabilire a priori se l'acquisto dei biglietti sia effettuato per finalità istituzionali.

Ad ogni buon fine si ricorda che qualora ai Commissariati Generali di Sezione spettino dei biglietti gratuiti o ridotti, il titolo di accesso dovrà riportare la dicitura "gratuito" o "ridotto", fermo restando, in quest'ultimo caso, l'applicazione dell'aliquota al 10 per cento su tale minore importo.

* * * *

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