

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

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

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

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

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

#### **4.1 Presenza di una stabile organizzazione in Italia**

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

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

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

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

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

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

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

Relativamente al requisito della fissità temporale della sede, si precisa che né l'articolo 5 del Modello OCSE, né l'articolo 162 del TUIR prevedono un limite temporale di permanenza al di sotto del quale può essere esclusa l'esistenza di una stabile organizzazione<sup>6</sup>.

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### **4.2 Assenza di una stabile organizzazione in Italia: adempimenti IVA**

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

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

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

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

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

## **5. ORGANIZZATORE**

### **5.1 Rilevanza del reddito e del valore della produzione netta**

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

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

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