



Al debutto la nuova territorialità Iva per manifestazioni culturali, scientifiche, sportive e per le fiere

Introduzione

È ormai noto agli operatori come il 2010 sia stato interessato da un profondo rinnovamento del regime della territorialità Iva che ha visto la modifica di alcune norme del DPR n.633/72 e l'introduzione di nuove. In sostanza, il regime della territorialità dei servizi, precedentemente contenuto nei commi 3 e seguenti dell'art. 7, è ora contenuto in 5 nuovi articoli che vanno dal 7-ter al 7-septies.

La riforma, tuttavia, risulta in alcuni casi graduale, nel senso che il regime della territorialità subirà ulteriori modifiche nei prossimi anni. La prima scadenza, fissata per il 1° gennaio 2011, riguarda le prestazioni culturali, sportive, didattiche e scientifiche, contenuta nel nuovo art. 7-quinquies ed oggetto del presente intervento.

Natura della prestazione

Come accennato, la fattispecie oggetto di analisi riguarda i servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e quelli simili ai precedenti.

Al riguardo è opportuno richiamare alcuni interventi di prassi o giurisprudenza che, pur diramati nella vigenza della vecchia disciplina, risultano ancora attuali.

Sono considerate **prestazioni artistiche** non solo quelle erogate dal professionista, ma anche quelle di un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative (Corte di Giustizia Ue, causa C-327/94). Si tratta, in sostanza, di prestazioni che pur avendo carattere imprenditoriale più che professionale, costituiscono un necessario presupposto per lo svolgimento della prestazione principale.

Sulla stessa scia si colloca anche la RM n. 267/E/02, che ha assimilato ai **servizi sportivi** anche la preparazione e l'assistenza tecnica di un'autovettura, la sua decorazione a scopo di pubblicità, il suo trasporto, la fornitura dei ricambi ed i rifornimenti. Si tratta, infatti, di prestazioni strumentali allo scopo di partecipare alla competizione.

La RM n. 367/E/08, tuttavia, ha sostenuto che i servizi resi in relazione ad eventi culturali o sportivi da società terze non risultano assimilati *sic et simpliciter*. Nel caso di specie, una società svolgeva attività di organizzazione di congressi e attività formative in ambito medico-scientifico, fornendo due tipi di servizi:

- 1) «pacchetti», composti da vari servizi (accesso al congresso, *kit* congressuale, *abstract*, *coffee break*, utilizzo di sale ed impianti, noleggio di spazi espositivi, ecc.);
- 2) «altri servizi», che consistevano nella fornitura ai clienti di varie prestazioni, direttamente o indirettamente, collegate alla manifestazione principale (alberghi, ristorazione, servizio di interpretariato, *tour*, *hostess*, pubblicità, ecc.).

L'Agenzia ha ritenuto che i servizi della seconda fattispecie non rientrino tra le prestazioni culturali o scientifiche, poiché resi da soggetto terzo rispetto all'organizzatore del convegno¹⁵.

¹⁵ Più in dettaglio, la R.M. n.367/E/08 ha affrontato il caso di una società che organizzava convegni in diversi Paesi europei. Ai partecipanti veniva offerta la possibilità di acquistare, da un soggetto terzo, le seguenti tipologie di servizi: albergo per relatori del congresso o per personalità ospiti, anche su sponsorizzazione di aziende; albergo per soggetti partecipanti esterni (persone fisiche), che abbiano fatto richiesta di partecipare al congresso; ristorazione a favore di aziende che richiedono colazioni di lavoro e cene per i propri ospiti; interpretariato richiesto dalle aziende per le proprie riunioni; guida per *tour* da effettuare in occasione dei lavori congressuali; *hostess* sia in sede congressuale che fuori sede per colazioni o cene di lavoro; pubblicità su borse, penne, *badge*, etc., richieste dalle singole aziende. L'Agenzia ha negato che queste prestazioni presentino il carattere di accessorià all'evento, da un lato, perché erogate da soggetti terzi, dall'altro perché non indispensabili alla partecipazione al convegno.

Diversamente, la R.M. n.131/E/06 ha inquadrato nell'alveo delle **prestazioni culturali e scientifiche** una prestazione consistente nell'attribuire il diritto ai partecipanti di accedere ai lavori della conferenza, nonché di ricevere il materiale scientifico necessario per seguire in modo proficuo il dibattito che si svolgerà in tale ambito.

Sono considerate accessorie le quote dello stesso corrispettivo, relative alla partecipazione alla cena sociale e ai *coffee break*, in quanto fanno riferimento ad eventi strettamente connessi con lo svolgimento della stessa conferenza. In questo caso, tuttavia, i servizi erano erogati dallo stesso soggetto.

Proseguendo nella nostra analisi, ricordiamo che la Corte di Giustizia (sentenza del 12 maggio 2005, causa C-452/03) ha chiarito che rientrano nella fattispecie anche le **prestazioni di gioco d'azzardo**.

La R.M. n. 230/E/07 ha ricompreso nella fattispecie anche le seguenti casistiche:

- ▶ realizzazione di seminari informativi sulle eccellenze enogastronomiche regionali;
- ▶ coordinamento della partecipazione del Servizio Regionale Valorizzazione delle Produzioni a manifestazioni fieristiche, mediante l'animazione e l'acquisizione dello spazio espositivo;
- ▶ realizzazione di *educational tour* nel territorio regionale, finalizzati a conoscere i processi produttivi dei singoli prodotti;
- ▶ assistenza e coordinamento *in loco*, in occasione dei singoli eventi;
- ▶ attività di acquisizione e spedizione dei prodotti;
- ▶ attività di predisposizione e stampa del materiale informativo.

Come detto, ulteriore fattispecie che rientra nell'alveo dell'art. 7-*quinquies* sono le **prestazioni scientifiche**, che possono talora confondersi con la consulenza tecnica.

La R.M. n. 86/E/02, al riguardo, ha chiarito che le prestazioni rese da una ASL a favore di una società farmaceutica svizzera, che prevede lo studio per la neurotossicità di un farmaco, rientrano nell'alveo delle prestazioni di consulenza tecnica, e non tra le prestazioni scientifiche, quando si estrinseca in giudizi, precisazioni, chiarimenti e pareri. Le prestazioni possono essere considerate scientifiche quando comportano un arricchimento del bagaglio di conoscenze attuali. Può rientrarvi, ad esempio, l'assistenza data per la brevettabilità di un vaccino.

Sul tema si segnala anche la recentissima sentenza del 7 ottobre 2010, relativa alla causa C-222/09 della Corte di Giustizia Ue. In quell'occasione, è stato evidenziato come una prestazione scientifica si caratterizzi dal fatto di *“essere fornita ad una molteplicità di destinatari, mentre, se viene resa da un ingegnere ad un solo destinatario, la stessa si qualifica come prestazione consulenziale”*.

Il vecchio regime fino al 2009

Segnaliamo da subito come vi sia una sostanziale continuità tra il regime in vigore fino al 2009 e il nuovo art. 7-*quinquies*, operante dal 2010.

La lett. b), art. 7, comma 4, del DPR n. 633/72, in vigore fino al 31 dicembre 2009, stabiliva che le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili (nonché le prestazioni di intermediazione relative all'effettuazione dei relativi servizi) si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando erano eseguite nel territorio stesso. Il criterio stabilito per questo genere di operazioni era dunque quello del luogo di effettuazione della prestazione.

Se la prestazione veniva resa nel territorio dello Stato, l'operazione risultava imponibile ai fini Iva in Italia (e, eventualmente, il committente italiano procedeva all'emissione dell'autofattura). Se, viceversa, la prestazione veniva resa all'estero, l'operazione risultava fuori campo Iva in Italia.

La disciplina del 2010

Come abbiamo già avuto modo di evidenziare, il nuovo art. 7-*quinquies* non innova il regime della territorialità delle prestazioni in oggetto, in quanto viene confermato che le stesse sono soggette ad Iva in Italia quando risultano svolte nel territorio italiano ed escluse da Iva quando sono erogate all'estero.

La norma, tuttavia, fornisce ulteriori indicazioni, che sembrano recepire il contenuto di precedenti interventi di prassi. In particolare, sono incluse nella fattispecie:

- ▶ le fiere e le esposizioni;
- ▶ le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività;
- ▶ le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti.

Il primo comma stabilisce che - in deroga alla regola generale dall'art. 7-ter, comma 1, che prevede l'assoggettamento ad Iva della prestazione nel Paese del committente - si considerano effettuate nel territorio dello Stato, quando ivi materialmente svolte, le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese fiere ed esposizioni; le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività; nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti.

La norma stabilisce, inoltre, che questa disposizione si applichi anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie.

Relativamente alle prestazioni di organizzazione, è stato recepito a livello normativo l'orientamento della Corte di Giustizia Ue (causa C-327/94), sul quale ci siamo soffermati in precedenza.

Relativamente alle prestazioni accessorie, sembra ormai definitivamente superata la posizione sostenuta nella R.M. n.367/E/08, secondo cui non rientrano nella fattispecie le prestazioni accessorie erogate da soggetti diversi.

Le fiere

La nuova formulazione normativa comprende anche le fiere. In passato, la R.M. n.70/E/97 aveva chiarito che sono fuori campo Iva, per difetto del requisito di territorialità, ex art. 7, comma 4, lett. a), *“le prestazioni rese da ditte italiane per l'allestimento di fiere al di fuori del territorio nazionale”*.

In sostanza, l'allestimento di una fiera era assimilato ad una prestazione relativa ad un bene immobile, mentre dal 2010 la stessa è considerata una prestazione assimilata ad un servizio culturale o scientifico.

Sotto il profilo pratico, tuttavia, non si rilevano particolari novità, atteso che le prestazioni relative a beni immobili sono soggette ad Iva nel Paese in cui si trova l'immobile. Vedremo come i primi profili di differenziazione emergeranno dal 2011, quando entrerà in vigore il nuovo art. 7-*quinquies*.

Esempio

Alfa Srl organizza un concerto in Austria, curando l'allestimento del palco e la vendita dei biglietti per conto della società austriaca Beta GmbH. Il cantante italiano Sempronio esegue la prestazione, sempre a favore della società Beta GmbH.

Sia Alfa Srl che Sempronio emetteranno una fattura fuori campo Iva, art. 7-*quinquies*, in quanto la prestazione è svolta all'estero. Beta Srl dovrà autofatturarsi.

| Regime di territorialità fino al 31 dicembre 2010 | | | | |
|---|-------------|------------------------------|---------------|--|
| Prestatore | Committente | Luogo esecuzione prestazione | Iva in Italia | Note |
| Italiano | Irrilevante | Italia | si | |
| | | Eestero | no | |
| Eestero | Italiano | Italia | si | L'operatore straniero deve identificarsi ai fini Iva per assolvere l'imposta se il committente è privato o soggetto non residente. |
| | | Eestero | no | |
| Italiano | Italiano | Italia | si | |
| | | Eestero | no | In questi casi, l'Iva potrebbe essere dovuta nel Paese estero. |

La disciplina dal 2011

A partire dal 1° gennaio 2011, l'assoggettamento alla disciplina Iva nazionale in presenza di una attività svolta in Italia viene confermata, in linea generale, solo nel caso in cui il committente sia un soggetto privato.

Diversamente, per i **soggetti Iva** viene, invece, operata una distinzione. La vecchia regola verrà confermata solo per le prestazioni di accesso e per quelle accessorie, mentre per le prestazioni relative alla organizzazione degli eventi si ricadrà nella regola generale dell'art. 7-ter.

La nuova versione dell'art. 7-quinquies, infatti, stabilisce che le prestazioni di servizi relativi 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 rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte.

Viene confermata, in relazione ai **privati**, la disciplina vigente in via generalizzata per tutti fino al 31 dicembre 2010. Viene, inoltre, previsto che la disposizione appena illustrata si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie.

In relazione ai soggetti Iva, tuttavia, viene stabilito il criterio classico della territorialità della manifestazione solamente in relazione alle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso.

Ciò significa che, se il committente è un soggetto Iva, le prestazioni relative all'organizzazione, non essendo più menzionate nell'art. 7-quinquies, rientrano nell'alveo della regola generale di cui all'art. 7-ter.

| Accesso e attività connesse dal 1° gennaio 2011 | | | | |
|---|-------------|---------------------------------------|---------------|--|
| Prestatore | Committente | Luogo di esecuzione della prestazione | Iva in Italia | Note |
| Italiano | Irrilevante | Italia | si | |
| | | Eestero | no | |
| Eestero | Italiano | Italia | si | L'operatore straniero deve identificarsi ai fini Iva per assolvere l'imposta se il committente è privato o soggetto non residente. |
| | | Eestero | no | |
| Italiano | Italiano | Italia | si | |
| | | Eestero | no | In questi casi, l'Iva potrebbe essere dovuta nel Paese estero. |

→ In sostanza, nulla muta rispetto al 2010.

| Organizzazione e attività accessorie dal 1° gennaio 2011 | | | |
|--|--------------------------------|---------------|---------------------------------------|
| Prestatore | Committente | Iva in Italia | Note |
| Qualsiasi soggetto passivo | Italiano soggetto passivo | si | Regola generale art.7-ter |
| | | no | |
| | Ue – Extra Ue soggetti passivi | si | Prestazione svolta in Italia |
| | Qualsiasi privato | no | Prestazione svolta fuori dall' Italia |

Profili di criticità

La regola della territorialità prevista dall'art. 7-*quinquies* prescinde dal luogo di stabilimento del prestatore del servizio, come pure da quello del committente del servizio. Risulta, inoltre, irrilevante la natura del cliente, che potrebbe essere un operatore economico o un privato consumatore. Rileva unicamente il luogo di svolgimento dell'attività.



Tale circostanza presenta evidenti profili di criticità nel caso in cui il servizio sia svolto (e, quindi, l'Iva sia dovuta) in un Paese diverso sia da quello del prestatore che da quello del committente soggetto Iva.

Si pensi al caso di prestazioni relative a una fiera italiana effettuate da un prestatore di servizi non stabilito in Italia, rese nei confronti di soggetti non identificati in Italia o privati consumatori. In questo caso, il prestatore dovrà adempiere tutti gli obblighi Iva, previa identificazione diretta presso l'Ufficio di Pescara o con la nomina di rappresentante fiscale. Il fatto che, dal 2011, le prestazioni di organizzazione siano ricondotte nell'alveo dell'art. 7-*ter* confina questi problemi solo al caso del cliente privato o al caso delle prestazioni di accesso.

La natura delle prestazioni di accesso

Diviene, a questo punto, essenziale delineare la natura delle prestazioni di accesso.

Si ritiene che possano essere considerate tali quelle che, in cambio di un biglietto o di un altro titolo simile, concedono il diritto d'ingresso ad una manifestazione di carattere culturale o sportivo.

L'**elemento qualificante** è l'apertura della manifestazione al pubblico. Tale circostanza fa sì che non rientri nella fattispecie il diritto di accesso ad un evento come un convegno, dove è prevista un'iscrizione preventiva che consente una eventuale selezione dei partecipanti.

Un ulteriore caso potrebbe essere quello dell'ingresso a palestre e ad altri impianti sportivi per la pratica dello sport. Questa fattispecie, alla stregua del convegno, non può essere considerata come un accesso a manifestazioni aperte al pubblico.

Lo stesso regime riguarda anche i servizi accessori relativi all'accesso. Potrebbe trattarsi di servizi di guardaroba, di impianti sanitari, del parcheggio, qualora il corrispettivo venga addebitato in maniera autonoma.