

**Direzione scientifica:** Benedetto Santacroce

**Comitato scientifico:** Michele Brusaterra, Luca De Stefani, Luca Lavazza, Marco Magrini, Paolo Parodi, Raffaele Rizzardi, Barbara Rossi, Massimo Sirri, Gian Paolo Tosoni, Riccardo Zavatta

## **PRINCIPIO DI INTERPRETAZIONE N. 1/IVA**

### **Territorialità dell'IVA in riferimento agli eventi**

#### **Massima**

*Al fine di individuare la territorialità dell'IVA, occorre distinguere fra la "fornitura" di prestazioni relative a una manifestazione (od evento) e l'accesso ad una manifestazione (od evento). Per la prima categoria di servizi occorre poi tenere separate le prestazioni rese nei rapporti B2B (in tal caso si applicano le regole generali di tassazione previste dall'art. 7-ter D.P.R. 633/1972 per i servizi generici) da quelle rese nei rapporti B2C, in cui vale il luogo di esecuzione materiale della prestazione ex art. 7-quinquies, lett. a) D.P.R. 633/1972. Tale criterio di individuazione della territorialità dovrebbe continuare ad operare laddove, tra le prestazioni accessorie all'organizzazione dell'evento, rientri un servizio relativo ad un immobile quale, ad esempio, l'affitto della location in cui si terrà l'evento. La prestazione principale continua ad essere il servizio di organizzazione dell'attività culturale, artistica, etc., rispetto alla quale la locazione è finalisticamente marginale. Sarà la prima (e non la prestazione accessoria) a determinare la territorialità dell'intera operazione. Non va trascurata, in questo senso, la volontà contrattuale delle parti che, in generale, sono interessate alla realizzazione dell'evento nella sua complessità. Riguardo alla seconda categoria di servizi (accesso alla manifestazione/evento), l'imposta è sempre dovuta nel Paese della materiale esecuzione.*

*Nel caso di eventi che si svolgono mediante partecipazione a distanza (on line), non trova applicazione il disposto di cui all'art- 7quinquies nella misura in cui tale norma è riferita ad un concetto di accesso fisico nel luogo ove si svolge l'evento*

*La partecipazione attiva dell'artista, sportivo, docente etc. esula dal concetto di accesso, sicché per quest'ultima prestazione ritornano applicabili le regole di base sulla territorialità dell'imposta.*

#### **1. Introduzione**

In tema di territorialità dell'IVA dell'organizzazione/fornitura di un evento si sono accumulate, soprattutto negli ultimi anni, pronunce di prassi e di giurisprudenza che presentano elementi di discordanza tra loro e rispetto all'interpretazione ufficiale delle norme europee fornita dalle Note esplicative della Commissione UE

del 26 ottobre 2015. Questa situazione di incertezza necessita di un orientamento che eviti ai contribuenti un'applicazione erronea delle regole ovvero eviti di creare casi di doppia imposizione (o non imposizione) a cui può conseguire un diritto alla detrazione non spettante in quanto l'imposta non è stata applicata correttamente. A tal fine, partendo dalle norme in materia e soffermando l'attenzione sui documenti di prassi e giurisprudenza più rilevanti, si individuano alcune linee guida che possono essere d'ausilio agli operatori per districarsi nel complesso e discordante quadro interpretativo. Per chiarezza espositiva le norme e le prassi considerate nelle linee guida sono riportate quale sezione a parte.

## 2. Inquadramento del tema

L'applicazione dell'IVA alle prestazioni di organizzazione di eventi di qualsiasi natura (sportivi, culturali, fieristici etc.), è diventata, negli ultimi due anni, oggetto di discussione. In alcuni suoi interventi, l'Amministrazione finanziaria, interpretando il Regolamento (UE) 1042/2013 in materia di tassazione delle prestazioni relative all'immobile, ha ricondotto talvolta in tale categoria i servizi realizzati per l'organizzazione dei predetti eventi. Quale effetto pratico di tale orientamento sono stati avviati sull'intero territorio nazionale verifiche e controlli che, in alcuni casi, hanno determinato un'inversione della rilevanza territoriale del servizio con il conseguenziale recupero dell'Imposta in Italia.

A prescindere dalla divisibilità, o meno, delle scelte interpretative della prassi nazionale, la questione circa l'individuazione della territorialità di un servizio complesso quale l'organizzazione di un evento non risulta di fatto immediata. Le regole possono cambiare a seconda di come la prestazione di servizio viene qualificata (*fornitura un evento vs servizio relativo a beni immobile*).

### 2.1. Eventi, manifestazioni ed accesso

Sul tema, l'**art. 53** della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e i servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo (rapporto B2B), rilevano **nel luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente**.

Il successivo **art. 54** stabilisce che le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo (rapporto B2C) rilevano **nel luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente**.

La normativa nazionale recepisce il disposto unionale all'**art. 7-quinquies D.P.R. 633/1972**, in base al quale, in deroga alla regola generale della territorialità dell'IVA nei rapporti B2B (tassazione nel Paese del committente) e B2C (tassazione nel Paese del prestatore), vanno tassate nel luogo in cui sono materialmente svolti:

- le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili (comprese fiere ed esposizioni) e relativi servizi accessori resi nei confronti di privati consumatori (B2C);
- i servizi per l'accesso alle manifestazioni sopra menzionate resi sia nei confronti di soggetti passivi Iva che di privati consumatori (B2B e B2C).

Dalla lettera della norma emergono **due regole di base per individuare il luogo di tassazione dell'IVA**:

1. nei rapporti B2C sia la fornitura del servizio relativo all'attività culturale, artistica etc. (e accessori) sia l'accesso alle medesime manifestazioni è imponibile nel luogo della materiale esecuzione;
2. nei rapporti B2B, sono tassati nel luogo in cui sono materialmente svolti unicamente:
  - le "prestazioni servizi per l'accesso" a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni;
  - i servizi accessori connessi con l'accesso.

Per le altre prestazioni relative alle manifestazioni rese a soggetti passivi deve, quindi, applicarsi la regola generale di tassazione di cui all'**art. 7-ter D.P.R. 633/1972** (art. 44 Direttiva 2006/112/CE), per cui sono territorialmente rilevanti in Italia tali servizi quando sono resi a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato da parte di prestatori stabiliti in Italia. Per converso non si considerano rilevanti nel territorio dello Stato le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio di altro Stato, appartenente o meno all'Unione europea.

## 2.2. Servizi relativi al bene immobile

Come appena rappresentato, l'**art. 7-ter D.P.R. 633/1972** (in recepimento dell'**art. 44 Direttiva 2006/112/CE**) detta il principio generale secondo cui le prestazioni di servizi eseguite a favore di **committenti soggetti passivi** (indipendentemente dal luogo di esecuzione) sono soggette al seguente regime:

- a) applicazione di IVA in Italia, se il committente è residente in Italia;
- b) esclusione da IVA in Italia, se il committente è residente fuori dall'Italia (indipendentemente dal fatto che sia residente in altro paese UE ovvero fuori dalla UE).

L'**art. 7-quater, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972** (art. 47 Direttiva 2006/112/CE) prevede regole specifiche sulla tassazione dei servizi relativi alla proprietà immobiliare. Essi sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel

luogo in cui l'immobile è situato e questo indipendentemente dal Paese ove è stabilito il prestatore o il beneficiario della prestazione. È ivi individuata una serie di servizi riconducibili agli immobili, tra i quali: la progettazione, la direzione e il coordinamento dei lavori, le perizie e «*la concessione di diritti di utilizzazione del bene immobile*».

Al riguardo due precisazioni. La prima sul concetto di bene immobile, di cui si privilegia l'aspetto tangibile della "fissità" e "permanenza" di una struttura o di un apparato rispetto al suolo e/o al fabbricato/edificio a cui è asservito (**art. 13-ter del Regolamento 282/2011/UE**, in vigore il 1° gennaio 2017); la seconda sul concetto di "servizi relativi a beni immobili". Questi ultimi, per essere definiti tali, devono presentare un nesso sufficientemente diretto con tali beni. E ciò si verifica quando trattasi di:

- servizi derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione,
- servizi erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene (**art. 31-bis del Regolamento (UE) 282/2011**). Le due condizioni non sono cumulative.

Nello specifico, nei servizi immobiliari rientrano, per espressa previsione normativa dell'art. 31-bis, par. 2, lett.

h) Regolamento 1042/2013/UE, la «*locazione finanziaria o la locazione di beni immobili*», dove il contenuto tipico del contratto, come noto, consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario.

Qualche chiarimento in più in merito al perimetro dei servizi relativi ai beni immobili proviene dalla Commissione europea (Note esplicative del 26 ottobre 2015), secondo cui:

- affinché il servizio rientri in tale definizione, l'immobile deve essere «*un elemento costitutivo del servizio ... essenziale e indispensabile per la sua prestazione. Non è possibile erogare tale servizio senza l'immobile ad esso collegato, il che comporta che il servizio debba essere erogato in relazione ad un bene immobile determinato. L'esito del servizio deve trarre origine da quel bene immobile*».
- «*qualora dovesse insorgere un dubbio relativamente all'applicazione dell'art. 47 della Direttiva Iva in quanto norma particolare a fronte delle norme generali di cui agli artt. 44 e 45, il trattamento ai fini IVA dell'operazione sarà determinato tenendo conto dello scopo di questa norma particolare - consentire l'imposizione nello Stato membro di fruizione del servizio - ed effettuando una valutazione oggettiva. Occorrerà prima stabilire se una data prestazione di servizi non sia disciplinata da una delle disposizioni particolari contenute nell'art. 47 e, in tal caso, il servizio sarà considerato come relativo a un bene immobile. In caso contrario e se non sono d'applicazione altre disposizioni particolari, saranno d'applicazione le regole generali previste dagli artt. 44 e 45*».

Su questa scia il Comitato IVA ha precisato che qualora vi sia una presunzione che il servizio sia relativo ad un bene immobile, è possibile confutarla «*con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto al fine di stabilire la natura effettiva del servizio*» (Document taxud.c.1(2011)319672 – Working paper No. 688).

### 2.2.1. Contratti complessi

Può accadere che gli accordi contrattuali in base ai quali il prestatore rende servizi relativi a beni immobili siano variamente articolati. In presenza di contratti complessi, sono previsti taluni criteri valutativi (Note esplicative cit., punto 24):

- laddove siano effettuate più operazioni, ciascuna prestazione di servizi sarà valutata separatamente, tenendo conto delle circostanze di fatto in essere al momento;
- laddove una prestazione complessa comprenda servizi relativi a beni immobili ma anche altri beni o servizi (vale a dire, se si tratta di una prestazione raggruppata comprendente svariati elementi), occorre verificare se l'elemento predominante della prestazione sia il servizio relativo al bene immobile e se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con quel bene immobile.

## 3. Interpretazioni di prassi e giurisprudenza

### 3.1. Corte di Giustizia UE (in riferimento alla qualificazione della fattispecie come organizzazione di un evento)

- Con riferimento alle fiere ed esposizioni, la **sentenza del 27 ottobre 2011, causa C-530/09** ha precisato che la messa a disposizione temporanea, dietro compenso, degli elementi materiali costitutivi dello stand non si può mai ricollegare ad un bene immobile. Ciò in quanto «*detta attività rientra tra le attività esercitate da un organizzatore quando lo stand è messo a disposizione in occasione di un evento determinato, dedicato ad un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile*». Ne deriva, quindi, che sotto il profilo della rilevanza territoriale, i servizi fieristici, e in generale quelli legati alla organizzazione di eventi, seguono criteri diversi a seconda dello *status* del committente e del luogo in cui questo soggetto è stabilito;
- la **sentenza del 13 marzo 2019, causa C-647/17** fornisce la chiave di lettura dell'art. 53, il quale deve essere interpretato nel senso che «*i termini "servizi relativi all'accesso a manifestazioni" contemplati da tale disposizione includono un servizio... consistente in un'attività di formazione in contabilità e in gestione, della durata di cinque giorni, dispensata solo a soggetti passivi e subordinata a previa iscrizione e previo pagamento*». Oltre alle conclusioni della Corte, di rilievo sono le considerazioni svolte dall'Avvocato generale Sharpston. In particolare, al punto 54 delle sue conclusioni è chiaro il concetto per cui «*la fornitura di una manifestazione in quanto tale, vale a dire un servizio che consiste nell'organizzare o nell'ospitare una manifestazione educativa e nel commercializzarla nel suo complesso, esula dall'art. 53*». E ancora al punto 58, «*... a differenza dell'articolo 54 (prestazioni a persone che non sono soggetti passivi), l'articolo 53 non*

include... i “servizi prestati dall’organizzatore di (...) attività [educative]”. Qualora tali altri servizi siano prestati a soggetti passivi, il luogo della prestazione è determinato in base alla regola generale di cui all’articolo 44». Ne consegue che, sempre seguendo il ragionamento dell’Avvocato, «allorché l’organizzatore di una manifestazione educativa venda il servizio di realizzazione di tale manifestazione, nel suo complesso, a un terzo... tale operazione esula dall’articolo 53 ed è assoggettata ad imposta ai sensi dell’articolo 44. Per contro, nel caso in cui il soggetto passivo che ha acquisito tale manifestazione “chiavi in mano” (ri)veda i posti disponibili a un altro soggetto passivo, a un prezzo che dipende essenzialmente dal numero di persone partecipanti, l’«accesso» a tale manifestazione costituisce l’essenza di tale servizio e, di conseguenza, si applica l’articolo 53» (punto 60 delle conclusioni);

### 3.2 Corte di Giustizia UE (in riferimento alla qualificazione della fattispecie come servizio relativo a un bene immobile)

- Le **sentenze del 18 gennaio 2001, causa C-150/99, del 12 settembre 2000, causa C-358/97 e del 12 giugno 2003, causa C-275/01** puntano sulla durata della locazione per distinguere l’operazione di locazione di beni immobili, che costituisce di norma un’attività relativamente passiva collegata al semplice trascorrere del tempo la quale non produce un valore aggiunto significativo, da altre attività che o hanno un carattere industriale e commerciale o hanno un oggetto che è caratterizzato dall’esecuzione di una prestazione meglio che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare il campo da golf (causa C-150/99) oppure come il diritto di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio (causa C-358/97) o ancora come il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale (causa C-275/01).
- La **sentenza del 7 settembre 2006, causa C-166/05** ha precisato che «il servizio deriva da un bene immobile quando viene fatto uso dell’immobile per effettuare il servizio, purché tale immobile costituisca elemento centrale ed indispensabile della prestazione».
- La **sentenza del 3 settembre 2009, causa C-37/08**, ha precisato che «sarebbe contrario all’economia di detta disciplina far rientrare nell’ambito di applicazione di tale norma speciale [art. 47 Direttiva 2006/12/CE] ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in un modo o nell’altro a un bene immobile sono ben numerosi».

### 3.3. Agenzia delle Entrate (in riferimento alla qualificazione della fattispecie come organizzazione di un evento)

- La **Circolare del 29 luglio 2011, n. 37/E** ha chiarito che la messa a disposizione dello stand ed i relativi lavori di adattamento, qualora siano assicurati dall’organizzatore dell’evento nei confronti dell’espositore, rappresentano una prestazione globale relativa all’attività specifica espositiva e, quindi, si applica la regola generale di tassazione nel paese di stabilimento del committente soggetto passivo d’imposta, ai sensi dell’art. 7-ter D.P.R. 633/1972. Peraltro, anche qualora la messa a disposizione dello stand e i relativi lavori di adattamento sono curati da soggetti terzi, si tratta di prestazioni accessorie alla manifestazione fieristica che devono seguire il criterio di territorialità previsto per l’evento, con tassazione nel Paese del

committente, se soggetto passivo di imposta. Tutti i servizi resi dall'ente fiera in relazione anche alla messa a disposizione dello spazio, sono sempre e comunque tassati in relazione al committente e mai in relazione al luogo dove si svolge l'evento. La Circolare precisa che devono ritenersi comprese in tale ambito: a) le prestazioni di servizio rese dagli enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento; b) le prestazioni di servizi rese dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo; c) le prestazioni di servizio che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli stand fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello stand espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera. Lo stesso documento di prassi ha specificato la portata del concetto di accessorietà in relazione alle attività artistiche, scientifiche, sportive ed affini, prevedendo che in riferimento a queste ipotesi particolari – pur restando confermata la necessaria strumentalità della prestazione accessoria rispetto a quella principale – è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria. Vanno pertanto considerate accessorie ad un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (in questo senso cfr. anche Corte di Giustizia, sentenza del 26 settembre 1996, causa C-327/94; Id., sentenza del 9 marzo 2006, causa C-114/05<sup>1</sup>).

- La **Circolare del 7 agosto 2014, n. 26/E**, emanata in occasione di Expo 2015, riconduce nell'ambito dell'organizzazione dell'evento i servizi resi ai partecipanti, anche da parte di soggetti diversi dall'organizzatore, se funzionali e connessi alla realizzazione dell'evento, fra cui annovera la costruzione dei padiglioni espositivi, la gestione degli stessi, i servizi di gestione dell'area espositiva, i servizi generali (erogazione di elettricità, acqua, servizi di telecomunicazione). Quella svolta dall'organizzatore di Expo 2015 è un'attività complessa che, ai fini IVA, può essere considerata analoga a quella resa da un soggetto organizzatore di fiere ed esposizioni nei confronti di soggetti che partecipano ad un evento espositivo specifico, consentendo loro di partecipare all'evento stesso.
- Il **Principio di diritto del 24 settembre 2018, n. 2**, in materia di servizi relativi a beni immobili, ha evidenziato che nell'ipotesi di una prestazione di servizi composta dalla concessione a titolo oneroso dell'uso di beni immobili ubicati in Italia, destinati ad attività congressuale, e dalla fornitura di servizi effettuata in occasione di eventi sportivi, se dall'esame delle circostanze del caso specifico emerge che: a) la concessione in uso degli immobili è essenziale ed indispensabile per la prestazione del servizio e b) i servizi pattuiti sono ancillari alla concessione in uso degli immobili, anche in relazione al loro valore economico, la prestazione

---

<sup>1</sup> È importante ricordare in sintesi il dispositivo della sentenza della Corte di Giustizia causa C-114/05 – “prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori in una fiera o in un salone” in quanto pone l'accento sulla globalità della prestazione e la destinazione della stessa agli espositori a prescindere dall'immobile.

di servizi dedotta in contratto sarà territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a) D.P.R. 633/1972 in combinato disposto con l'art. 12 dello stesso Decreto.

- La **Risposta ad interpello del 18 dicembre 2018, n. 115**, tornando sul tema dell'Expo, con specifico riferimento alle prestazioni di servizi relative alla costruzione dei padiglioni espositivi rese ai partecipanti da un'impresa italiana, ribadisce che dette prestazioni sono riconducibili nell'ambito delle "prestazioni relative a fiere ed esposizioni ovvero accessorie a tali prestazioni" se funzionali o connessi alla realizzazione di Expo Milano 2015 o alla partecipazione all'evento espositivo. Sotto il profilo della rilevanza territoriale, i servizi fieristici in esame seguono criteri diversi a seconda dello *status* del committente e del luogo in cui questo soggetto è stabilito, così come previsto dagli artt. 7-*ter* e 7-*quinquies*, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/72. Sicché, se il committente è un soggetto passivo d'imposta, torna applicabile il criterio previsto per i servizi generici a mente del quale dette prestazioni si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi Iva stabiliti in Italia (B2B); a contrario non si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi non ivi stabiliti; se il committente, invece, non è un soggetto passivo Iva, detti servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, si considerano effettuati in Italia a condizione che siano ivi materialmente svolti (B2C).
- La **Risposta ad interpello del 5 aprile 2019, n. 99** ha esaminato il caso di una società che svolge attività relativa alla organizzazione, programmazione e promozione di eventi sportivi, prendendo in "affitto temporaneo" il circuito in cui svolge la sua attività organizzativa. Secondo il documento di prassi, l'attività di programmazione, organizzazione e gestione di prove automobilistiche è l'attività preponderante e principale rispetto all'utilizzo temporaneo del circuito che, pur essendo un elemento essenziale, non è sufficiente alla realizzazione dell'evento sportivo che è il vero e proprio oggetto dell'attività. Ne consegue che i servizi prestati dalla società sono riconducibili ai servizi generici di cui all'art. 7-*ter* D.P.R. 633/1972 e non ai servizi specifici di cui all'art. 7-*quater*, comma 1, lettera a), del medesimo decreto.
- La **Risposta ad interpello del 7 febbraio 2020, n. 35** riguarda il caso di un'associazione con sede in Germania che si trova ad organizzare una conferenza in Italia. L'evento si realizza con la partecipazione di una fondazione italiana che mette a disposizione i propri locali. Come spesso accade in questi casi, oltre al luogo in cui allestire la convention, la fondazione offre "chiavi in mano" tutti i servizi necessari per realizzare l'evento, tra cui il *catering*, la traduzione simultanea, i servizi tecnici, la pulizia, la copertura con tecnostuttura, la segreteria amministrativa, *etc.* Secondo le Entrate, la fattura deve essere emessa dalla fondazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-*ter* D.P.R. 633/1972 poiché il committente è un soggetto passivo UE ed il prestatore del servizio è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato e non si realizza il presupposto della territorialità.
- La **Risposta ad interpello del 19 febbraio 2020, n. 62** esamina il caso di una società operante nel settore dell'arte che organizza in Italia un premio artistico al quale partecipano artisti da tutto il mondo richiede che questi ultimi versino una quota di partecipazione in misura fissa per accedere alla competizione.

Successivamente, le opere d'arte realizzate saranno valutate da una giuria che le valuta in una mostra espositiva che si svolge in Italia e a cui gli artisti possono accedere gratuitamente. Tali servizi, considerati quale prestazione unica, seguono ai fini della territorialità la regola (*rectius* l'eccezione) di cui all'art. 7-*quinqüies* del DPR 633/1972. Pertanto, configurandosi come prestazione di servizio relativo all'accesso ad attività culturali ed artistiche, ai fini IVA sono territorialmente rilevanti in Italia, in quanto ivi effettuate, sia se rese a committenti soggetti passivi che non.

### 3.4. Agenzia delle Entrate (in riferimento alla qualificazione della fattispecie come servizio relativo ad un bene immobile)

- La **Risoluzione del 1° giugno 2010, n. 48/E** considera prestazioni relative ai beni immobili quelle caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva, univoca ed intangibile, con l'immobile stesso, laddove esso si presenti, in concreto, come elemento essenziale del servizio.
- La **Risposta ad interpello del 12 febbraio 2019, n. 47** riconduce nella nozione di servizi relativi agli immobili soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni. Precisa altresì che il nesso richiesto sussiste qualora il bene costituisce parte essenziale e indispensabile della prestazione ovvero se il servizio viene erogato o destinato a un bene immobile.

## 4. linee guida

Esiste dunque una differenziazione, in termine di territorialità dell'IVA, fra l'accesso a manifestazioni ed eventi e la "fornitura" di una manifestazione o di un evento. Per la prima categoria, l'imposta è sempre dovuta nel Paese in cui l'evento si realizza. Per la seconda occorre distinguere le prestazioni rese nei rapporti B2B, cui si applicano le regole generali di tassazione previste dall'art. 7-*ter* D.P.R. 633/1972 per i servizi generici, da quelle rese nei rapporti B2C, in cui vale il luogo di esecuzione materiale della prestazione art. 7-*quinqüies*, lett. a) D.P.R. 633/1972. In altre parole, la localizzazione dell'IVA della prestazione complessa "evento" – costituita dalle prestazioni di servizi degli organizzatori di un'attività culturale, artistica, sportiva, scientifica, educativa, ricreative e simili (comprese fiere ed esposizioni), nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti – è dettata dalla natura del committente. Se quest'ultimo è un consumatore finale si applica la deroga dell'art.54 Direttiva 2006/112/CE (art. 7-*quinqüies* del Decreto interno), per cui l'operazione è rilevante nel luogo in cui si realizza l'evento; se il committente è soggetto passivo d'imposta si applica la regola dell'art. 44 Direttiva 2006/112/CE (art. 7-*ter* del medesimo Decreto), sicché l'imposta è dovuta nel Paese in cui è stabilito il committente. Tale schema di individuazione della territorialità dovrebbe continuare ad operare laddove, tra le prestazioni accessorie, vi sia un servizio relativo ad un immobile quale, ad esempio, l'affitto della *location* in

cui si terrà l'evento. La prestazione principale continua ad essere il servizio di organizzazione dell'attività culturale, artistica, *etc.*, rispetto alla quale la locazione del posto è finalisticamente marginale.

Tuttavia, come emerge almeno in parte dagli orientamenti sopra richiamati (senza pretesa di esaustività), gli interventi dell'Amministrazione finanziaria, partendo da fattispecie tipiche ed isolando alcune clausole contrattuali, nell'ambito dell'organizzazione dell'evento hanno considerato predominante l'immobile in luogo dell'evento stesso, qualificando l'intera operazione come "servizio relativo all'immobile" piuttosto che "realizzazione di un evento".

La questione nel suo complesso non è di immediata risoluzione. Tuttavia, sulla base delle norme e della migliore giurisprudenza e dottrina sopra richiamate, in definitiva, è possibile individuare delle linee guida che gli operatori possono utilizzare per districarsi nel non semplice quadro interpretativo:

1. in tutti i casi in cui il prestatore fornisce l'evento, per così dire "chiavi in mano" al destinatario soggetto passivo, il servizio va tassato nello Stato membro del committente (in questo senso Risposta ad interpello 35/E/2020 cit., in senso contrario Principio di diritto 2/E/2018<sup>2</sup>);
2. non va trascurata la volontà contrattuale delle parti che, in generale, in riferimento alla realizzazione di un evento, non intendono acquisire la mera disponibilità di un immobile (quale prestazione principale) e di usufruire di ulteriori servizi (accessori), bensì sono interessati all'organizzazione dell'evento/manifestazione nella sua complessità. Quest'ultima fattispecie va dunque qualificata come servizio unitario, sebbene complesso (costituito in via principale dall'attività culturale, artistica, sportiva *etc.* e in via secondaria da ulteriori servizi) territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del committente, in quanto – si ribadisce – sul piano normativo, la deroga alla regola generale della territorialità opera solo se la stessa è resa nei confronti di un destinatario soggetto privato. Non è dunque possibile sostenere che, in tali situazioni, la messa a disposizione dell'immobile in cui l'evento si svolge (prestazione in ogni caso accessoria), ovvero l'immobile stesso, divenga l'elemento principale ed essenziale della prestazione, talché sia quest'ultimo a trainare la rilevanza territoriale dell'intera organizzazione verso il Paese in cui è situato;
2. i servizi relativi all'accesso all'evento implicano l'acquisto del diritto di accesso fisico al luogo in cui la manifestazione si svolge nonché il diritto di partecipazione all'evento in un ruolo "passivo o semiattivo" (in senso conforme Corte di giustizia, sentenza C-647/17 cit., in senso difforme Risposta ad interpello

---

<sup>2</sup> Quest'ultimo orientamento non si ritiene condivisibile in quanto sovrappone le regole IVA in tema di eventi a quelle previste per i servizi relativi agli immobili, per i quali la tassazione avviene in qualunque caso nel luogo in cui l'immobile è situato. Seguendo tale linea, in tutti i casi (che sono in concreto la maggioranza) in cui nell'organizzazione dell'evento sia incluso un servizio relativo ad un immobile - quale può essere la locazione dello stesso - si applicherebbe l'art. 7-*quater* D.P.R. 633/1972 in luogo del combinato disposto dell'art. 7-*ter* ed art. 7-*quinquies*. Il ritorno alla territorialità nel paese del committente per tali tipologie di servizi avrebbe pertanto un'applicazione alquanto rara.

62/E/2020 cit.)<sup>3</sup>. Al contrario, la partecipazione attiva di un soggetto (artista, sportivo, *etc.*) alla realizzazione dell'evento fuoriesce dalla regola di tassazione nel luogo in cui si svolge l'evento (dettata per l'accesso alla manifestazione) e tornano applicabili le regole generali in termini di territorialità dell'IVA.

---

<sup>3</sup> La fattispecie considerata dalla Corte, ed analizzata a fondo dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni, riguardava l'iscrizione di alcuni soggetti passivi ad un corso di formazione. In tal ipotesi la tassazione era – *giustamente* – nel luogo in cui la manifestazione si svolge. Al contrario non si condivide l'orientamento delle Entrate in relazione al caso di una quota pagata dall'artista per partecipare ad un bando che, oltre a servizi *online*, forniva la possibilità agli artisti di esporre le proprie opere qualora avessero superato il concorso. In questo caso al pagamento non corrispondeva l'accesso al luogo in cui la manifestazione si sarebbe svolta. Essendo gli artisti, e le proprie opere, parte attiva della manifestazione, la tassazione sarebbe dovuta avvenire piuttosto nel Paese del committente e non nel luogo in cui la mostra si sarebbe svolta.

## PRINCIPIO DI INTERPRETAZIONE N 1/IVA – EVENTI

### NORME DI RIFERIMENTO

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, modificata dalla Direttiva 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 con effetto dal 1° gennaio 2010:

#### **Art. 44**

*«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».*

#### **Art. 47**

*«Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene».*

#### **Art. 53**

*«Il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente».*

#### **Art. 54**

*«1. Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente.*

*... ».*

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, modificato dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013

**Articolo 13-ter (decorrenza dal 1° gennaio 2017)**

*«Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati "beni immobili":*

*a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;*

*b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;*

*c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;*

*d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio».*

**Articolo 31- bis (decorrenza dal 1° gennaio 2017)**

*«1. I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:*

*a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;*

*b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.*

*...».*

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, modificato dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, in vigore dal 1° gennaio 2010

**Art. 7-ter**

*«1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

*a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;*

*b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.*

*2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:*

*a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;*

*b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;*

*c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto».*

#### **Art. 7-quater**

*«In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

*a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;*

*... ».*

#### **Art. 7-quinquies**

*«1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:*

*a) 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. La disposizione del periodo precedente 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;*

*b) le 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, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse».*