

Roma, 18.12.2015

Spett.le
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Alla c.a. del dott. [REDACTED]

**OGGETTO: CONSEGUENZE DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ SVOLTE IN FRANCIA DALLA [REDACTED]
[REDACTED] A. ANTERIORI ALLA APERTURA DELLA SUCCURSALE****1. PREMESSA**

Nell'ambito dell'incarico accordatoci lo scorso 15 giugno ci avete chiesto di esaminare le conseguenze derivanti dalle attività svolte in Francia dalla [REDACTED] (di seguito anche: la SOCIETÀ), precedenti alla costituzione della propria succursale francese.

In particolare, ci avete chiesto di svolgere un'indagine in merito alla possibilità che le attività di installazione di impianti, in corso alla data del 16 maggio 2014 (apertura della succursale francese), configurassero, ai fini della normativa interna e convenzionale, una "stabile organizzazione" in Francia ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA e le relative conseguenze.

Al fine di rispondere al quesito postoci, è opportuno in via preliminare riassumere le attività svolte dalla SOCIETÀ in Francia e le varie fasi poste in essere dalla stessa per la realizzazione ed installazione delle forniture.

2. ATTIVITÀ SVOLTE IN FRANCIA DA [REDACTED] ALLA DATA DI APERTURA DELLA SUCCURSALE

Nel corso degli ultimi anni, nell'ambito del proprio processo di espansione sui mercati esteri, la SOCIETÀ ha avviato diverse attività di fornitura di impianti industriali in Francia con relativa installazione (cd. "fornitura con installazione").

Milano, Roma, Torino, Bologna

Studio Associato Legale e Tributario - SALT s.s. - Codice Fiscale e Partita IVA n. 07077320963

Studio Associato Legale e Tributario - SALT è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti.

BDO

In particolare la SOCIETÀ ha stipulato diversi accordi di fornitura con alcune società pubbliche del settore del trasporto metropolitano e ferroviario, quali la "[REDACTED]"

Dai documenti che ci sono stati forniti risulta che:

- la SOCIETÀ ha sottoscritto con la [REDACTED] un accordo per la fornitura e l'installazione di una [REDACTED] da realizzarsi nel Comune di [REDACTED] per un valore complessivo di [REDACTED]

Tale installazione ha avuto inizio nel mese di luglio 2013 e si è conclusa nel mese di dicembre 2014; si rileva, tuttavia, che la SOCIETÀ non è stata presente sul territorio francese, né con propri mezzi né con proprio personale, nei periodi settembre 2013 - febbraio 2014 (6 mesi) e luglio 2014 - settembre 2014 (tre mesi).

A tale fornitura sono da ricondurre le fatture n° [REDACTED] emesse per complessivi € [REDACTED] a titolo acconti provvisori.

- la SOCIETÀ ha sottoscritto con la [REDACTED] un accordo per la fornitura, l'installazione e la messa in servizio di un impianto di stoccaggio e di distribuzione di [REDACTED] per un valore complessivo di € [REDACTED].

Tale intervento ha avuto inizio nel mese di gennaio 2014 e si è concluso nel mese di maggio 2015; anche in tal caso va detto che la SOCIETÀ non è stata presente sul territorio francese, né con propri mezzi né con proprio personale, nei periodi settembre - ottobre 2014 (2 mesi), dicembre 2014 - gennaio 2015 (2 mesi) e marzo - maggio 2015 (3 mesi).

A tale fornitura sono da ricondurre le fatture n° [REDACTED] emesse per complessivi € [REDACTED] a titolo di incassi parziali sul corrispettivo contrattuale globale.

Da quanto ci avete riferito, inoltre, le suesposte forniture sono avvenute per il tramite di "installazioni senza cantiere" che, diversamente da altre tipologie di cantieri relativi ad altre commesse francesi, non comportano per la SOCIETÀ né l'effettiva presa in carico delle zone di lavoro, né l'individuazione di un responsabile di cantiere (cd. "capo cantiere"), stante l'assenza di qualsivoglia responsabilità in capo alla SOCIETÀ sugli accadimenti all'interno di tali aree.



Per ciò che attiene ai profili IVA, la SOCIETÀ, a fronte delle attività svolte ha emesso fatture per operazioni non imponibili ex art. 41 D.L. 331/1993 direttamente nei confronti di [REDACTED] e [REDACTED] quali hanno provveduto, a loro volta, ad integrare il documento ed assolvere l'imposta tramite il meccanismo del *reverse charge*¹.

3. MODALITÀ E FASI DI REALIZZAZIONE DELLA FORNITURA DEGLI IMPIANTI

Sulla base di quanto ci avete riferito, la SOCIETÀ, una volta ottenuta dal cliente francese l'assegnazione della fornitura dell'impianto "chiavi in mano", pone in essere una serie di fasi tra loro consequenziali e necessarie alla realizzazione della complessiva fornitura stessa.

Tali fasi, per lo più svolte in Italia, possono essere suddivise come segue:

Fase 1- Progettazione dell'impianto in Italia

Tale fase avviene interamente in Italia presso gli stabilimenti della SOCIETÀ ed è principalmente di stampo ingegneristico vedendo coinvolti i progettisti che a seguito di studi e ricerche definiscono la struttura ottimale dell'impianto. In tale fase sono quindi assunte tutte le decisioni chiave in merito alla creazione dell'impianto ed alle procedure che dovranno essere rispettate, presso il cliente, nella fase di implementazione dello stesso.

Fase 2 - Realizzazione dell'impianto in Italia

Alla progettazione segue la realizzazione dell'impianto, fase in cui l'elevato *know-how* ingegneristico si combina con altrettante elevate competenze e abilità possedute da altro personale della SOCIETÀ altamente specializzato. In tale fase viene individuata la soluzione di volta in volta più adatta allo specifico progetto in modo da integrare e ottimizzare le prestazioni del sistema, attraverso la scelta e l'approvvigionamento dei componenti qualitativamente adeguati, certificati e correttamente installabili.

Fase 3 - Installazione dell'impianto in Francia

La fase terminale della fornitura prevede l'installazione dell'impianto presso il sito del cliente francese a cura di uno o più operai della SOCIETÀ. Questi ultimi svolgono

¹ Ai sensi di quanto previsto, a livello comunitario, dall'art. 194 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (cd. Direttiva IVA).



un'attività meramente esecutiva *in loco* ed ad essi non è riconosciuto alcun potere decisionale nell'assemblaggio del bene, dovendosi attenere rigorosamente alle indicazioni e alle procedure loro impartite in Italia dagli ingegneri e dai progettisti che a loro volta hanno predisposto un apposito "piano di installazione". Conseguenza naturale di tale funzione meramente esecutoria e dell'assenza di qualsivoglia autonomia decisionale è il non elevato livello di competenze tecniche ad essi richiesto ai fini dell'installazione dell'impianto.

4. DEFINIZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI DELLA NORMATIVA FRANCESE E CONVENZIONALE

Di seguito si riportano le principali definizioni - elaborate sia in ambito interno che internazionale - di stabile organizzazione (di seguito anche S.O.) ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

4.1 Imposte sui redditi

Nell'ambito del diritto tributario francese non esiste una definizione specifica di stabile organizzazione. Il legislatore ha semplicemente inserito, nell'art. 209-I del C.G.I. ("Code Général des impôts") - che fa riferimento alla imposta sulle società ("*Impôt sur les sociétés*", abbreviato "I.S.") -, i criteri ai quali fare riferimento per sottoporre o meno a tassazione in Francia gli utili realizzati da un soggetto non residente². A tale carenza normativa ha sopperito l'Amministrazione finanziaria francese che, attraverso alcuni chiarimenti, ha fornito un quadro più completo sugli indirizzi e sui criteri operativi da seguire al fine di verificare l'esistenza di una stabile organizzazione di un soggetto estero sul territorio francese.

Partendo dal contesto internazionale, l'Amministrazione ha chiarito che nell'ambito del diritto convenzionale la nozione di stabile organizzazione definisce "*une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité*"³ (Cfr. BOI-INT-DG-20-20-10 del 12 settembre 2012, B. "*Définition de l'établissement stable*").

La nozione convenzionale sopra citata è, in particolare, richiamata dall'art. 5 della Convenzione OCSE siglata tra l'Italia e la Francia al fine di evitare le doppie

² (...) *les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (...)*.

³ La cui traduzione, non ufficiale, è "una installazione fissa d'affari tramite la quale un'impresa esercita tutta o parte della propria attività".

IBDO

imposizioni in materia di imposte sul reddito⁴, laddove si prevede che il termine stabile organizzazione “designa una sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”.

La norma convenzionale prevede, invero, anche alcune ipotesi specifiche di stabile organizzazione, tra cui quella del “cantiere di montaggio” la cui durata oltrepassa i dodici mesi. Al fine di individuare quali situazioni sono potenzialmente riconducibili nella nozione di “cantiere di montaggio”, il Commentario OCSE (*Model Tax Convention on Income and on Capital - 15 JULY 2014*, par. 3 del commento all’art. 5) chiarisce che “*the term installation project is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors*”⁵.

Ciò detto, l’Amministrazione finanziaria francese, oltre a far proprio il principio generale - previsto a livello convenzionale - della “installazione fissa d’affari”, ha fornito indicazioni interpretative al fine di meglio definire gli elementi caratterizzanti la S.O. in Francia di un’impresa estera.

Più in particolare, affinché possa configurarsi una stabile organizzazione in Francia di un’impresa estera, l’attività esercitata da questa sul territorio francese (cfr. BOI-IS-CHAMP-60-10-10-del 12 settembre 2012, § 90 a 160) deve contestualmente:

- essere un’attività a carattere abituale;
- effettuarsi per il tramite di una struttura dotata di:
 - competenze tecniche specialistiche e professionali;
 - un certo grado di permanenza;
 - autonomia decisionale propria rispetto all’impresa estera, caratterizzandosi per essere un centro di decisione autonomo⁶.

⁴ Convenzione firmata a Venezia il 5 ottobre 1989 e ratificata con legge n. 20 del 7 gennaio 1992. In vigore dal 1° maggio 1992.

⁵ La seguente è la traduzione non ufficiale di quanto esposto “il termine cantiere di montaggio non è limitato ad un cantiere relativo a un progetto di costruzione ma si estende anche all’installazione di nuovi equipaggiamenti o nuove attrezzature, oltre che di macchinari complessi in un immobile già esistente o in un sito esterno”.

⁶ “La loi ne prévoyant que le principe général de territorialité de l’impôt sur les sociétés, le Conseil d’État a été amené à définir la notion d’ “entreprise exploitée en France” (...) Conformément à la jurisprudence de la Haute Assemblée et aux précisions apportées également par la doctrine administrative, la notion d’exploitation, au sens du I de l’article 209 du CGI, s’entend de l’exercice habituel d’une activité qui peut (...) s’effectuer dans le cadre d’un établissement autonome (...) La condition d’exercice habituel d’une activité est notamment remplie lorsque l’entreprise exploite un “établissement” qui se caractérise, en principe, par l’existence: d’un organisme professionnel; dont l’installation présente un certain caractère de permanence; et qui possède une autonomie



L'esistenza di tali presupposti - prosegue l'Amministrazione quasi a sottolineare le difficoltà di ricondurre tali concetti sul piano pratico - deve essere necessariamente indagata caso per caso, secondo le circostanze che si presentano.

A titolo esemplificativo, l'Amministrazione prevede che potrebbe considerarsi stabile organizzazione francese un cantiere dell'impresa estera che abbia lunga durata (carattere della permanenza) e che necessiti di lavori importanti e continui (carattere dell'abitudine) oltre che di decisioni tecniche (presenza di competenze specialistiche e professionali) da parte di responsabili (soggetti dotati di autonomia decisionale propria) che si trovino sul cantiere (cfr. BOI-IS-CHAMP-60-10-10-del 12 settembre 2012, § 120)⁷.

La nozione di stabile come precedentemente definita, prosegue l'Amministrazione, può essere ricondotta, in una certa misura, a quella utilizzata nell'ambito delle convenzioni internazionali, pur non essendo tuttavia del tutto identica⁸.

In particolare, i criteri utilizzati dall'Amministrazione ai fini dell'individuazione di una stabile organizzazione sarebbero applicabili nella misura in cui una convenzione internazionale contro le doppie imposizioni non sia stata stipulata, ovvero, qualora la stessa, pur se esistente, non disponga diversamente.

Di conseguenza, non essendo i criteri interpretativi formulati dall'Amministrazione francese in contrasto con quanto previsto dalla Convenzione in vigore tra l'Italia e la Francia, si ritiene che gli stessi siano applicabili al caso di specie.

4.2 IVA

Al pari di quanto esposto nel precedente paragrafo, si rileva che anche in ambito IVA non esiste una definizione specifica in ambito nazionale ma, occorre riferirsi a quanto previsto in ambito comunitario, essendo l'IVA una imposta comunitaria.

propre (...) Cet organisme est généralement concrétisé par une installation matérielle possédant une certaine permanence (...) L'autonomie de l'établissement peut être caractérisée, notamment, par l'existence (...) d'un centre de décision". Cfr. BOI-IS-CHAMP-60-10-10-del 12 settembre 2012, § 60 - 110.

⁷ *"D'une manière générale, sont considérés comme constituant des établissements (...) un chantier nécessitant des travaux importants, continus, de longue durée ainsi que la prise de décisions techniques par des responsables se trouvant sur ce chantier". Cfr. BOI-IS-CHAMP-60-10-10-del 12 settembre 2012, § 120.*

⁸ *"La notion d'établissement telle qu'elle vient d'être définie rejoint dans une certaine mesure celle d'"établissement stable", utilisée dans les conventions internationales, mais elle ne lui est toutefois pas identique". Cfr. BOI-IS-CHAMP-60-10-10-del 12 settembre 2012, § 160.*

IBDO

In via preliminare si osserva che, come confermato dall'Amministrazione finanziaria francese (V. BOI -TVA-CHAMP-20-50-10-del 12 settembre 2012, § 130 a 170), la definizione di S.O. ai fini IVA deve essere tenuta distinta da quelle che sono utilizzate nell'ambito delle imposte sui redditi: ne consegue, dunque, che la sovrapposizione dei relativi concetti non è consentita e che ben potrebbe verificarsi la sussistenza di una S.O. per uno dei due settori dell'imposizione, ma non per l'altro.

Ai fini dell'individuazione di una S.O. ai fini IVA assume pertanto un ruolo centrale il Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 (di seguito anche: Regolamento) che ha introdotto nell'ordinamento comunitario - e nei diversi ordinamenti nazionali, essendo lo stesso obbligatorio e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri - una definizione di S.O. ai fini IVA che esemplifica la summa dei principi enucleati dalla Corte di Giustizia Europea sul punto⁹ e che rende omogeneo l'utilizzo dell'istituto all'interno dell'Unione.

In particolare, il Regolamento comunitario prevede all'art. 11 che la S.O. designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica¹⁰ (...) caratterizzata dalla presenza contestuale di:

- un grado sufficiente di permanenza;
- una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle, nell'ambito della sua attività, di (i) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti e (ii) di fornire servizi e cedere beni.

Dall'analisi della definizione comunitaria è possibile ritenere che i tratti essenziali della S.O., rinvenibili in una struttura "sufficiente" e "minima", indicano un limite, una soglia di materialità, al di sotto della quale è "irragionevole" sostenere l'esistenza di una S.O. del soggetto estero.

Pertanto, anche qualora si rinvenisse la presenza di una struttura di un soggetto estero avente "un certo grado di permanenza" sul territorio francese, sarebbe

⁹ Cfr. *ex multis* la sentenza del 17 luglio 1997 relativa al procedimento C-190/95, con la quale la Corte di Giustizia ha statuito che "affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate".

¹⁰ Il riferimento è al precedente art. 10, comma 1, del Regolamento UE n. 282/2011, il quale definisce la "sede della attività economica" come il "luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa", individuando, successivamente, tre criteri cui fare riferimento per individuare tale luogo: quello in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, il luogo della sua sede legale e quello in cui si riunisce la direzione.

IBDO

comunque possibile negare l'esistenza di una S.O. ai fini IVA se non si accertasse, al contempo, una consistenza "minima" di mezzi umani (personale dipendente) e tecnici (materiali) "idonei" alla effettuazione di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA.

Tale considerazione è in linea con la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria francese, la quale, intervenendo in merito all'ipotesi specifica di cantiere di montaggio, ha ritenuto che lo stesso non è considerato come stabile organizzazione, se mancante di quella struttura minima ed idonea in termini di uomini e mezzi¹¹.

5. EFFETTI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ DI FORNITURA SVOLTE IN FRANCIA DALLA [REDACTED] ANTERIORI ALLA APERTURA DELLA SUCCURSALE

Da quanto esposto nei paragrafi precedenti, affinché possa configurarsi una stabile organizzazione francese di una società estera, risulta fondamentale il verificarsi di determinati presupposti tra i quali, ai fini delle imposte sui redditi, l'autonomia decisionale e le competenze tecniche specialistiche e professionali della struttura e l'abitudine dell'attività svolta, ed ai fini IVA il sufficiente grado di permanenza e la presenza di mezzi umani e tecnici atti idonei ad effettuare le operazioni rilevanti ai fini del tributo.

Da quanto sopra risulta evidente che l'emersione o meno di una stabile organizzazione francese di [REDACTED] - ai fini delle imposte dirette quanto dell'IVA - nel periodo che precede la formale apertura della succursale francese, è essenzialmente legata alle "caratteristiche proprie dell'attività di fornitura di impianti" posta in essere dalla SOCIETÀ.

Di seguito formuliamo le nostre considerazioni in merito alle possibili conseguenze in capo alla SOCIETÀ derivanti dalle attività svolte in Francia nel periodo antecedente alla apertura della propria *branch*, tanto ai fini delle imposte sui redditi quanto ai fini IVA.

Conseguenze ai fini della imposte sui redditi

Come precedentemente detto il "nucleo" della complessiva attività di fornitura svolta da [REDACTED] a favore di [REDACTED] e [REDACTED] è caratterizzato principalmente dalle

¹¹ "(...) les chantiers ne présentent pas, en principe, le caractère d'établissement stable prestataire mais peuvent néanmoins avoir une consistance suffisante pour constituer des établissements stables au regard de l'utilisation des services". Cfr. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 del 12 settembre 2012, § 160.

IBDO

fasi di progettazione e di realizzazione dell'impianto, attività che avvengono interamente in Italia presso le sedi della SOCIETÀ ad esse preposte.

E' durante tali fasi che ingegneri e personale specializzato assumono le decisioni chiave in merito a tutti gli aspetti concernenti l'impianto e la sua fornitura: dal disegno ingegneristico alla più appropriata realizzazione del bene, fino alla minuziosa definizione delle procedure da attuare nella fase di installazione presso la sede del cliente francese.

In sostanza, l'attività di installazione si caratterizza per una pressoché totale assenza di autonomia decisionale in capo ad uno/due addetti che intervengono *in loco* sul territorio francese, dovendosi gli stessi attenere scrupolosamente alle procedure messe a punto in Italia dagli ingegneri e da altro personale specializzato. Inoltre detti operai non sono dotati né di specifiche responsabilità, né di competenze tecniche specialistiche.

Va altresì rilevato che la frammentaria presenza di detti operai nel periodo che ha preceduto l'apertura della succursale francese, non consentirebbe di ritenere l'attività svolta in Francia dalla SOCIETÀ come "abituale". Come sopra ampiamente descritto, infatti, la maggior parte delle fasi della fornitura sono svolte in Italia, mentre l'intervento in Francia è di breve durata ed è spesso interrotto per diversi mesi a seconda delle esigenze del cliente. L'attività svolta sul territorio francese non sembrerebbe pertanto continuativa o ripetitiva, né stabile o sistematica, ma piuttosto episodica e contingente.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, constatata l'assenza sul territorio francese di una struttura stabile, sufficientemente permanente, specializzata ed autonoma - requisiti, questi, ritenuti essenziali dall'Amministrazione ai fini dell'esistenza di una stabile organizzazione francese (v. *retro* par. 4.1) - sembra ragionevole ritenere che ai fini delle imposte sui redditi l'attività di installazione svolta dalla SOCIETÀ, nella fase che precede l'apertura della propria *branch* francese, non configuri l'esistenza di una stabile organizzazione in Francia.

Conseguenze ai fini IVA

Anche ai fini IVA, le considerazioni da svolgere non possono non avere riguardo alla circostanza che la parte principale della fornitura dell'impianto - rinvenibile nelle fasi di progettazione e realizzazione - è realizzata interamente in Italia presso le strutture della [REDACTED] e che durante tali fasi sono prese tutte le decisioni "chiave" di tipo tecnico ed operativo.

IBDO

Le particolari modalità operative con le quali [redacted] compie la propria attività di fornitura di impianti a favore alle società francesi [redacted] e [redacted], non consentirebbero, dunque, di individuare i presupposti tipici di una S.O. IVA francese, rinvenibili, come chiarito dall'Amministrazione, nella sufficiente permanenza di una struttura di uomini e mezzi che sia idonea a porre in essere autonomamente la fornitura dell'impianto.

Nel periodo che precede l'apertura della succursale francese, la SOCIETÀ non possiederebbe in Francia una struttura di uomini e mezzi che possa dirsi "minima" ed "idonea", anche potenzialmente, a porre in essere autonomamente tutta o parte della fornitura del bene. Né in tale periodo potrebbe dirsi raggiunto, per gli stessi motivi, quel "certo grado di permanenza" della struttura sul territorio francese.

Alla luce di quanto suesposto, in assenza di un sufficiente grado di permanenza e di una struttura qualificata di uomini e mezzi ed in linea con i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria francese in tema di stabile organizzazione, pare ragionevole ritenere che, anche ai fini IVA, nel periodo antecedente l'apertura della branch francese, l'attività svolta dalla SOCIETÀ non possa integrare l'emersione di una stabile organizzazione.

Tale conclusione troverebbe conferma anche in considerazione di quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria francese (Cfr. BOI-TVA-CHAMP-20-50-10 del 12 settembre 2012, § 160).

6. CONCLUSIONI

Alla luce delle considerazioni sopra riportate ed in linea con le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria francese, si può ragionevolmente ritenere che le attività svolte dalla Vostra SOCIETÀ in Francia, nel periodo antecedente l'apertura della succursale francese, non configurino, tanto ai fini delle imposte sui redditi quanto ai fini IVA, una stabile organizzazione e che comunque, in caso di contestazioni dell'Autorità finanziaria francese, [redacted] potrebbe fare affidamento su valide argomentazioni da opporre in una eventuale fase contenziosa.

Restando a disposizione per quant'altro dovesse occorrere, l'occasione ci è gradita per porgere i nostri saluti.

(Dott. Gianluca Marini)

(Dott. Michele Muratori)