

CIRCOLAIRE N° 26/E



Rome, le 7 août 2014

***OBJET* : Questions fiscales liées à l'Exposition Universelle de Milan de 2015**

1. PREAMBULE.....	3
2. EXPO MILANO 2015 : PERSONNES CONCERNEES.....	4
3. PARTICIPANTS OFFICIELS ET NON OFFICIELS : AVANTAGES FISCAUX.....	5
3.1. Importance du revenu - Exonération de l' l'IR, de l'IS, de l' IRAP et des taxes additionnelles pour les Commissariats Généraux de Section et le Personnel des sections.....	5
3.1.1 <i>Participants officiels</i>	5
3.1.2 <i>Participants non officiels</i>	8
3.2 Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).....	9
3.2.1 <i>Participants officiels</i>	9
3.2.2 <i>Participants non officiels</i>	14
3.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects	14
3.3.1 <i>Participants officiels</i>	14
3.3.2 <i>Participants non officiels</i>	16
4. ACTIVITE COMMERCIALE EXERCEE PAR LES PARTICIPANTS.....	16
4.1 Présence d'établissement stable en Italie.....	17
4.2 Absence d'établissement stable en Italie : obligations en matière de TVA.....	20
5. ORGANISATEUR.....	21
5.1 Importance du revenu et de la valeur de la production nette.....	21
5.2 Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).....	22
5.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects	24
6. PROPRIETAIRE.....	24
6.1 Importance du revenu.....	24
6.2 Avantages pour les achats.....	24
6.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects	25
7. ESPACES D'EXPOSITION ET SERVICES CORRESPONDANTS – REGIME DE TVA.....	25
7.1 Acquisition des lots	27
7.2 Réalisation et acquisition des pavillons.....	29
7.3 Services de gestion de l'espace d'exposition	30
7.4 Services généraux.....	31
8. PVS: REALISATION ET GESTION DU PAVILLON – SERVICES GENERAUX.....	32
9. REALISATION ET/OU GESTION DES PAVILLONS DES PARTICIPANTS OFFICIELS PAR LE GENERAL CONTRACTOR.....	33
10. DROIT D'ACCES – TAUX DE LA TVA.....	35

1. PREAMBULE

L' « Expo Milano 2015 » est un événement universel qui se déroulera à Milan en Italie (Pays d'accueil) du 1er mai 2015 au 31 octobre 2015.

Les Expositions Universelles ont lieu tous les 5 ans, leur durée maximale est de six mois et chacune se consacre à un thème de portée universelle.

Le thème auquel se consacre l'Exposition de Milan est « Nourrir la planète. Energie pour la Vie » et porte sur tout ce qui touche au droit des peuples à une alimentation saine, sûre et suffisante pour toute la planète, la durabilité environnementale, sociale et économique de la filière agroalimentaire ainsi que la sauvegarde du goût et de la culture de la nourriture.

L'organisme international qui régleme la fréquence, la qualité et qui supervise le déroulement des Expositions Universelles est le Bureau International des Expositions (ci-après dénommé, "BIE").

Les modalités de déroulement et de participation à l'Expo Milano 2015 sont règlementées par l'Accord entre le Gouvernement de la République italienne et le BIE, signé à Rome le 11 juillet 2012¹, (ci-après, "Accord avec le BIE" ou "Accord")

A cet Accord il faut ajouter la réglementation de détail contenue dans le Règlement Général de la manifestation² et dans les Règlements Spéciaux d'application dudit Règlement Général.

La présente instruction fournit des éclaircissements sur les dispositions fiscales prévues par le susdit Accord, applicables aux personnes, concernées par cet événement.

Ce document de doctrine administrative s'ajoute aux autres initiatives entreprises par l'Agence des Impôts en faveur des personnes étrangères qui, en participant à l'Expo Milano 2015, sont confrontés au système fiscal italien. En particulier :

- sur décision du Directeur de l'Agence des Impôts du 28 novembre 2013 un Guichet dédié à l'événement a été ouvert (Expo2015@agenziaentrate.it) auquel les personnes intéressés peuvent s'adresser, directement ou par l'intermédiaire de professionnels ou d'Expo 2015 S.p.A., pour obtenir des réponses aux questions fiscales;

- une section du site de l'Agence des Impôts est consacrée aux questions fiscales concernant « Expo Milano 2015 »

(www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/insi/documentazione/desk+dedicato+e+desk+expo+2015);

¹ Ratifié et rendu exécutoire par la loi n. 2013-3 du 14 janvier 2013, en vigueur depuis le 19 avril 2013.

² Le Règlement Général est prévu par l'article 8 de la Convention concernant les expositions internationales, stipulée à Paris le 22 novembre 1928.

– un point de contact sera créé auprès du « Centre de Services pour les Participants » d'Expo Milano 2015 (ci-après, « Point de contact »), avec la présence de fonctionnaires de l'Agence, auxquels les participants pourront s'adresser pour toute question concernant les obligations fiscales.

2. EXPO MILANO 2015: PERSONNES CONCERNEES

Différentes personnes sont impliquées dans le déroulement d' « Expo Milano 2015 ». Leurs compétences sont réglementées par l'article 1 de l'Accord avec le BIE.

Parmi ces personnes, les **Participants Officiels et Non Officiels** exercent un rôle majeur.

Les **Participants Officiels** sont les Etats et les Organisations internationales intergouvernementales qui ont reçu et accepté l'invitation officielle du Gouvernement italien à participer à « Expo Milano 2015 ». Chaque Participant Officiel possède sa propre structure opérationnelle, dénommée *Commissariat Général de Section*, et son propre personnel, le Personnel des Sections, en particulier:

- le Commissaire Général de Section qui représente le Commissariat;
- le Commissaire Général Adjoint;
- le Directeur de Pavillon et
- les autres employés directs du Commissariat Général de Section.

Les **Participants Non Officiels** sont toutes des entités juridiques, nationales ou étrangères, autorisées par le Commissaire Général d' « Expo Milano 2015 » à participer à l'événement, en dehors des Sections des Participants Officiels. Peuvent être Participants Non Officiels, par exemple, les administrations publiques territoriales, les entreprises et les organisations de la société civile. Chaque Participant Non Officiel est représenté par un *Directeur*.

Concernant le **Pays d'accueil** (soit l'Italie), l'article 1 de l'Accord régit les fonctions:

- du Commissaire Général de l'Expo Milano 2015;
- de l'Organisateur et
- du Propriétaire.

Le **Commissaire Général de l'Expo Milano 2015** représente l'Etat italien face au BIE en ce qui concerne les obligations internationales prises par l'Italie pour le bon déroulement de l'événement.

L'**Organisateur** est la société « Expo 2015 S.p.A. », à laquelle est confié la mise en œuvre de toutes interventions liées aux infrastructures et à l'organisation nécessaires à la réalisation de l'Expo Milano 2015, par exemple, les ouvrages de préparation et de construction du site, et toutes les activités

liées à la préparation, l'organisation et la gestion de l'Événement. En outre, l'article 1, alinéa 2, du Décret du Président du Conseil des Ministres du 9 octobre 2012 confie à Expo 2015 S.p.A. la mission de réaliser et de gérer le Pavillon Italie.

Le **Propriétaire** est la société "AREXPO S.p.A.", titulaire des espaces du site d'exposition d'Expo Milano 2015 sur lesquels existe un droit de superficie en faveur de l'Organisateur.

3. PARTICIPANTS OFFICIELS ET NON OFFICIELS : AVANTAGES FISCAUX

Dans le but de favoriser la réalisation et la participation à « Expo Milano 2015 », l'Accord avec le BIE reconnaît aux Participants Officiels et Non Officiels, ainsi qu'à l'Organisateur et au Propriétaire, des avantages fiscaux en matière d'impôts directs et indirects. Il s'agit des avantages spécifiques normalement prévus dans les Accords conclus par le BIE, auxquels s'ajoutent les avantages accordés par la législation fiscale italienne de droit commun.

Les avantages fiscaux que l'Accord reconnaît aux Participants Officiels et Non Officiels sont décrits ci-après.

3.1. Importance du revenu - Exonération de l'IR, de l'IS, de l'IRAP et des additionnelles

3.1.1 Participants Officiels

Les structures opérationnelles des Participants Officiels, représentées par les Commissariats Généraux de Section, bénéficient des avantages fiscaux prévus par l'Accord avec le BIE lorsqu'elles exercent leurs activités institutionnelles d'exposition.

L'article 10, alinéa 1, de l'Accord avec le BIE prévoit que *« les Commissariats Généraux de Section, leurs biens, avoirs et revenus sont exonérés, dans le cadre des activités institutionnelles d'exposition et non commerciales, de toute imposition directe et, dans les limites prévues par le présent article, des impositions indirectes, de la part de l'Etat, des Régions, des Provinces et des Communes »*.

Ces avantages ne concernent pas l'activité commerciale éventuellement exercée en Italie par un Commissariat Général de Section, pour laquelle ce dernier devra respecter les obligations et effectuer les démarches ordinairement prévues par la législation fiscale italienne au titre des impôts directs, de la Tva et autres impôts indirects.

Concernant les impôts sur le revenu, aux termes de l'article 10, alinéa 1, susmentionné, les biens et les revenus des **Commissariats Généraux de Section** tirés de l'« activité institutionnelle » non commerciale de participation à « Expo Milano 2015 », sont exonérés en Italie de toute imposition directe de la part de l'Etat, des Régions, des Provinces et des Communes.

Cette disposition a pour but de faciliter leur participation à l'événement, les Participants Officiels sont exonérés, en vertu d'un accord international, des obligations comptables et déclaratives prévues dans le pays d'accueil en raison des seuls revenus tirés de leur activité institutionnelle.

On estime également qu'ils bénéficient d'une exonération analogue en matière d'Impôt Régional sur l'Activité Productive (ci-après dénommé IRAP), portant sur la valeur de la production nette relative à « l'activité institutionnelle » non commerciale exercée par les Commissariats Généraux de Section.

Par conséquent, ces derniers doivent déposer une déclaration des revenus en Italie uniquement s'ils perçoivent d'autres revenus que ceux tirés de leur "activité institutionnelle". Ces revenus, s'ils sont imposables en Italie selon les dispositions de l'article 23 du Décret du Président de la République n° 1986-917 du 22 décembre 1986 (portant approbation du Texte Unique en matière d'Impôts sur les Revenus, ci-après dénommé TUIR) et des Conventions internationales en vigueur destinées à éviter les doubles impositions, , doivent être mentionnés dans le formulaire de déclaration des revenus (*Modello Unico*) des Organismes à but non lucratif et ils doivent être déterminés selon les règles de droit commun prévues par la législation fiscale italienne pour cette catégorie de contribuables.

Une exonération analogue est reconnue pour le **Personnel des Sections**³ à condition qu'il n'ait pas la nationalité italienne ou sa résidence sur le territoire italien.

Aux termes de l'article 12 de l'Accord avec le BIE, "*le personnel des Sections n'ayant pas la nationalité italienne ou la résidence sur le territoire italien bénéficie pour la période de séjour en Italie des privilèges suivants:*

a) exonération de toute forme d'imposition directe des sommes versées directement par le Commissariat Général de Section ou pour son compte à titre de salaire, émoluments, indemnité;

b) exonération de toute forme d'imposition directe sur le revenu produit en dehors de la République italienne;... [omissis]".

Naturellement, la possession par ces personnes d'autres revenus imposables en Italie car on estime qu'ils y ont été produits (par exemple, loyers d'immeubles possédés en Italie, revenus provenant des retraites versées par l'Etat italien, dividendes et intérêts sur titres versés par l'Etat ou par des sujets italiens, rétributions provenant de l'utilisation de la propriété intellectuelle, de brevets industriels et de marques de fabrique, rétributions professionnelles non versées par les Commissariats Généraux de

³ Le personnel des sections comprend le Commissaire Général de Section, le Commissaire Général Vicaire, le Directeur de pavillon et les autres employés directs du Commissaire Général de Section.

Section) sont imposés en Italie au titre des impôts directs, selon les dispositions générales prévues par la législation fiscale italienne et par les Conventions en vigueur destinées à éviter les doubles impositions.

En revanche, l'avantage fiscal prévu à l'article 12 de l'Accord ne concerne pas les membres du personnel des Sections ayant leur résidence fiscale en Italie. Par conséquent, aux termes de l'article 3, alinéa 1, du TUIR, tous leurs revenus, quel que soit le lieu où ils ont été produits, y compris les revenus liés à l'Expo Milano 2015, doivent être déclarés et imposés en Italie selon les dispositions de droit commun applicables aux résidents.

A ce propos, rappelons que - aux termes de l'article 2 du TUIR - est considérée fiscalement résidente en Italie, et donc passible de l'impôt sur le revenu, la personne physique qui, au cours de la majeure partie de la période d'imposition (plus de 183 jours), est inscrite au l'Etat civil de la population résidente ou a sur le territoire de l'Etat le domicile ou la résidence, en vertu des disposition du code civil.

Ces critères sont alternatifs. Il suffit qu'un seul de ces critères soit rempli pour qu'une personne physique soit considérée comme fiscalement résidente en Italie. Sont également personnes résidentes, sauf preuve contraire du contribuable, les citoyens italiens radiés des registres de la population résidente et qui ont déménagé dans des Etats ou des territoires ayant un régime fiscal privilégié, déterminés par le décret du Ministre des Finances du 4 mai 1999 et ses modifications ultérieures ("*black list*").

Si une personne physique est considérée comme résidente de deux Etats (soit, fiscalement résidente tant en Italie que dans un autre pays), le conflit de résidence doit être résolu sur la base des règles prévues par l'article 4 de la Convention en vigueur destinée à éviter les doubles impositions entre l'Italie et l'autre Etat.

La résidence fiscale en Italie est acquise dès le début de la période d'imposition durant laquelle la personne physique établit un lien avec le territoire de l'Etat italien. Il faut préciser que le séjour en Italie du personnel des Sections dans le seul but de participer à l'Expo Milano 2015, même s'il se prolonge au-delà de la période de 183 jours, ne comporte pas l'acquisition de la résidence fiscale en Italie.

En effet, l'article 12 de l'Accord prévoit que pour bénéficier des avantages prévus, le personnel des Sections ne doit pas être considéré comme fiscalement résident en Italie pour d'autres motifs que celui de la participation à l'Expo.

Si on reconnaît la possibilité d'acquérir la résidence fiscale en vertu de la participation à l'événement, le séjour dans notre pays du personnel des Sections annulerait avec effet rétroactif (*ex tunc*) l'avantage en question, qui, par conséquent, n'aurait plus aucune raison d'exister. En bref, le séjour en Italie du personnel des Sections motivé par l'organisation et la gestion de l'événement

pénaliserait ces personnes, en décourageant leur participation à l'Expo Milano 2015.

Dans le but de favoriser la participation à l'événement des membres du personnel des Sections, un traitement analogue peut être reconnu (pour l'acquisition de la résidence fiscale en Italie) à leurs conjoints et parents à charge (par exemple, les enfants). Par conséquent, ces derniers n'acquièrent pas la résidence fiscale en Italie s'ils séjournent dans notre pays pour le simple fait qu'ils « font partie de la suite » du personnel des Sections.

Naturellement, dans le cas où le conjoint ou l'une des personnes à charge perçoit des revenus que l'on considère comme produits en Italie, aux termes de l'article 23 du TUIR, ces revenus sont assujettis aux impôts directs du pays, selon les dispositions de droit commun prévues par la législation fiscale nationale et des conventions en vigueur destinées à éviter les doubles impositions.

3.1.2 Participants Non Officiels

Conformément à l'article 16 de l'Accord avec le BIE, « *les Participants Non Officiels sont exonérés, dans le cadre des activités non commerciales exercées dans leur espace d'exposition, de toute imposition directe [soit, IR, IS, IRAP et additionnelles]* ».

Les Participants Non Officiels sont - en général - des organisations internationales, des organismes et des associations étrangères et non étrangères, ainsi que des entreprises étrangères et non étrangères.

Dans le cadre de cette disposition, si ces sujets se limitent à exercer dans leur propre espace d'exposition une activité non commerciale, le revenu provenant de cette activité est exonéré de toute imposition directe. La norme est conforme aux finalités des Expositions Universelles, qui sont justement des événements à caractère non commercial, car conçues comme des occasions de rencontre et de confrontation entre les différents pays. Par conséquent, l'exercice d'une activité commerciale par les Participants Non Officiels dans leur propre espace d'exposition n'est pas conforme aux finalités de l'Expo et ne peut pas être favorisée. Dès lors, si ces personnes exercent dans leur propre espace d'exposition une activité commerciale, le revenu y afférent ne bénéficie d'aucun avantage et il est taxé aux termes des articles 23, 151 et 152 du TUIR.

L'article 18 de l'Accord avec le BIE prévoit que les mêmes avantages accordés au personnel des Sections soient accordés aussi au Personnel des **Participants Non Officiels, appartenant à une administration publique territoriale étrangère** à condition qu'il ne possède pas la nationalité italienne ou la résidence sur le territoire italien. Plus précisément, si parmi le personnel des Participants Non Officiels, certaines personnes appartenant à une administration publique territoriale étrangère possèdent la résidence sur le territoire italien, pendant leur séjour en Italie pour l'organisation et la gestion de

l'Expo Milano 2015, elles sont exonérées de toute forme d'imposition directe :

- sur les sommes versées directement par l'administration publique territoriale d'appartenance ou pour son compte à titre de salaire, d'émolument et d'indemnité;
- sur le revenu produit hors de la République italienne.

En revanche, le personnel des Participants Non Officiels n'appartenant pas à une administration publique territoriale étrangère ne bénéficie d'aucune exonération des impôts sur le revenu à raison des revenus indiqués ci-dessus, Par conséquent, elles sont imposables en Italie selon les dispositions fiscales internes et les conventions en vigueur destinées à éviter les doubles impositions .

Naturellement, la perception par le Personnel des Participants Non Officiels, appartenant ou non appartenant à une administration publique territoriale étrangère, d'autres revenus imposables en Italie, parce qu'ils y ont été produits aux termes de l'article 23 du TUIR, comporte l'imposition de ces revenus aux impôts directs, selon les normes générales prévues par la législation nationale italienne et les conventions en vigueur destinées à éviter les doubles impositions (pour les éventuels exemples de revenus produits en Italie, cf. paragraphe précédent).

De la même manière que pour les Participants Officiels, le séjour en Italie du personnel des Participants Non Officiels en vue de l'organisation et de la gestion de l'Expo Milano 2015, ne permet pas à ses membres, à leurs conjoints et aux personnes à charge d'acquérir la résidence fiscale en Italie.

3.2 Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

3.2.1 Participants Officiels

Les Commissariats Généraux de Section peuvent acquérir et/ou importer des biens et des services en exonération de TVA pour un montant important à condition que ces biens et/ou services soient utilisés dans le cadre de l'activité officielle de l'exposition.

En revanche, les achats effectués pour l'éventuelle activité commerciale des Commissariats Généraux de Section dans le cadre de l'Expo Milano 2015 ne bénéficient pas d'avantages et seront soumis à la TVA selon les dispositions ordinairement prévues.

Par conséquent, si des biens sont importés, leur introduction sur le territoire national est définitive et soumise au paiement des droits correspondants (*i.e.* droits de douane et TVA).

L'article 10, alinéa 5, de l'Accord prévoit à ce propos que “ *en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les achats de biens et de services, ainsi que les importations de biens d'un montant significatif par les Commissariats Généraux de Section concernant leurs activités officielles ne sont pas imposables. Dans le cadre du présent Accord l'expression «achat et/ou importations d'un montant significatif» s'appliquera aux achats de biens et de services et/ou aux importations de biens*

d'un montant supérieur à la limite établie par la législation nationale pour les organisations internationales en Italie.”

Par conséquent, les Commissariats Généraux de Section peuvent acheter ou importer, par exemple, les biens nécessaires à la réalisation de leur Pavillon d'exposition en exonération de TVA.

La résolution du 15 janvier 2014, n° 10/E, dispose que les “*biens et les services d'un montant significatif*” auxquels s'applique l'avantage en question sont d'un montant supérieur à 300,00 (trois-cents) euros, qui constitue la limite établie par l'article 72, alinéa 2, du Décret du Président de la République n° 1972-633 du 26 octobre 1972 (ci-après dénommé D.P.R. n° 1972-633).

Le régime de la TVA est réservé aux Commissariats Généraux de Section. Rappelons que le Commissariat Général de Section est la structure à travers laquelle un Participant Officiel réalise et gère sa propre participation à l'Expo Milano 2015.

Concernant la détermination de cette structure, l'Accord avec le BIE ne prévoit pas d'obligations ou de clauses particulières, laissant ainsi libres les Participants Officiels d'organiser et de gérer l'événement de la manière qu'ils considèrent la plus cohérente avec leur législation nationale, qui, naturellement, change d'Etat à Etat.

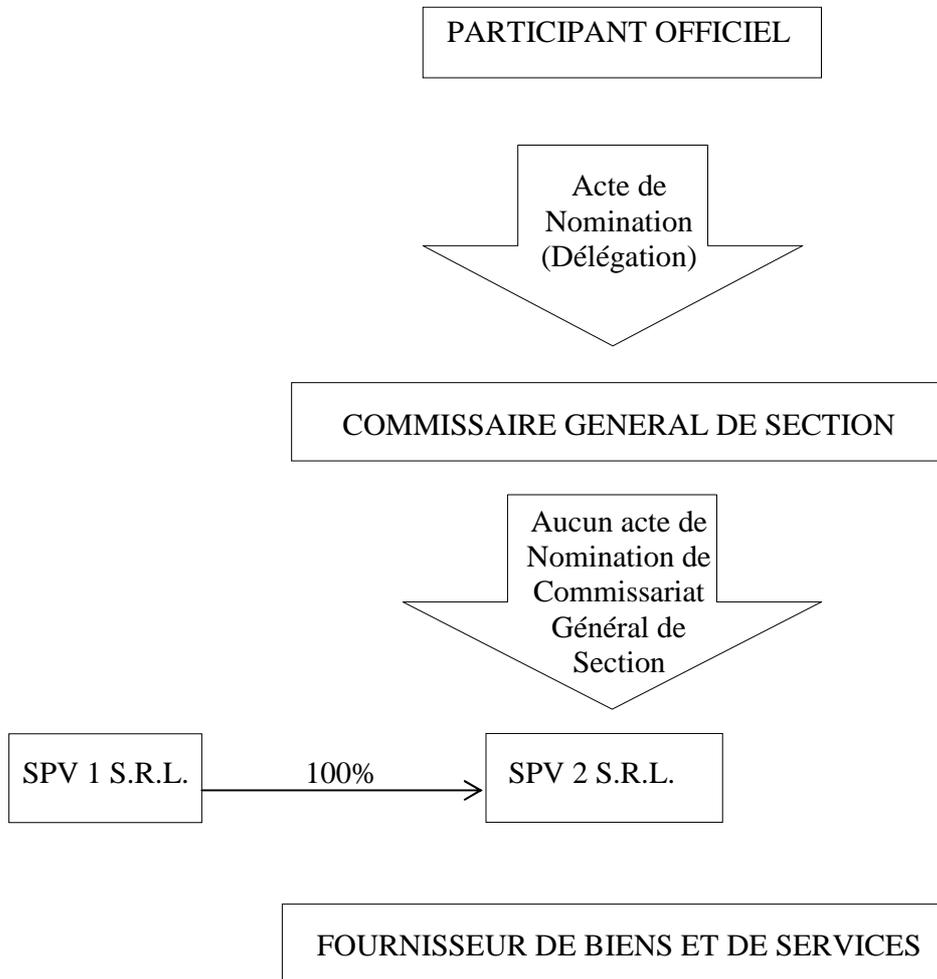
Dans cette optique, on estime que la fonction de “*Commissariat Général de Section*” puisse être confiée à :

1. une Administration publique du Participant Officiel (par exemple, une section du Ministère de l'Agriculture d'un Etat étranger spécialement détachée à Milan), ou
2. un tiers, comme une société constituée ad hoc (*i.e. Special Purpose Vehicle - SPV*) ou un *General Contractor*.

Si le rôle de Commissariat Général de Section est exercé par un tiers (hypothèse *sub 2*), on estime que cette qualification doit résulter d'un acte écrit, qui peut également être l'acte constitutif de la société spécialement constituée, qui doit également indiquer que le Commissaire Général de Section est responsable de l'action de cette dernière.

En effet, l'Accord avec le BIE prévoit que le Commissaire Général de Section, en qualité de représentant de la structure et de l'Etat étranger, est responsable de manière illimitée des actions de son Commissariat. Par conséquent, un *modus operandi* différent visant, par exemple, à limiter ou à annuler la responsabilité du Commissaire Général de Section à travers l'interposition, entre ce dernier et le fournisseur, d'une ou de plusieurs personnes ayant une responsabilité limitée, serait en contradiction avec l'esprit de cet Accord.

L'exposé ci-dessus peut être approfondi avec l'exemple suivant.



Dans l'exemple, ni le Participant Officiel (*i.e.* Etat étranger), ni le Commissaire Général de Section n'ont conféré la qualification de Commissariat Général de Section à SPV 2, société à responsabilité limitée, entièrement détenue par SPV 1.

Par conséquent, SPV 2 n'agit pas à l'égard d'un éventuel fournisseur en qualité de Commissariat Général de Section et ne peut donc pas bénéficier du régime d'exonération de TVA au sens de l'article 10, alinéa 5, de l'Accord avec le BIE.

Dans la situation décrite (*i.e.* absence d'un acte de nomination du Commissariat Général de Section du Participant Officiel), le fournisseur du bien ou du service peut émettre une facture sous le régime d'exonération de TVA au sens du susdit article 10 à condition que SPV 2 agisse au nom et pour le compte du Commissaire Général de Section, c'est-à-dire en vertu d'un mandat de représentation.

Cette hypothèse peut par exemple être vérifiée lorsque le Participant Officiel et/ou le

Commissaire Général de Section décident de participer à l'événement sans se doter d'une structure particulière, mais en agissant en vertu de mandats de représentation conférés à des SPV spéciaux ou à des tiers (*i.e. General Contractor*).

En effet, même si l'Accord avec le BIE réserve le régime de TVA en question aux Commissariats Généraux de Section, on estime que l'absence d'une telle structure n'empêche pas de reconnaître l'exonération de TVA au Commissaire Général de Section qui, comme indiqué plus haut, a été désigné par l'Etat étranger pour gérer la participation à l'Expo Milano 2015. Dans ce cas, le fournisseur devra émettre une facture directement destinée au Commissaire Général de Section.

On peut également recourir au "schéma du mandat de représentation" si la fonction du Commissariat Général de Section est exercée par une Administration publique du Participant Officiel ou par son Administration ou Organisme (hypothèse *sub I* de la page 10).

Dans ce cas, pour bénéficier du régime d'exonération de TVA il n'est pas nécessaire que cette structure soit en lien direct avec le fournisseur. Elle peut bénéficier de cet avantage même lorsqu'elle opère à travers un représentant légal, c'est-à-dire une personne qui agit au nom et pour le compte d'un représentant légal, ou une personne qui agit au nom et pour le compte du Commissariat, en vertu d'un mandat de représentation. Dans ce cas, c'est le mandataire qui est en lien direct avec le fournisseur, à l'égard duquel il est "transparent". En bref, dans le cadre de la TVA, le mandataire n'existe pas pour le fournisseur, qui émet une facture directement destinée au Commissariat.

Afin de pouvoir bénéficier concrètement de cet avantage, le Commissariat ou l'organisme qui le représente, doit présenter une déclaration à son fournisseur.

Cette déclaration peut être rédigée en utilisant le formulaire joint à la Résolution du 15 janvier 2014, n°. 10/E, disponible en plusieurs langues sur le site de l'Agence des recettes, dans la section dédiée à l'EXPO 2015⁴.

Le formulaire peut aussi être demandé au bureau local de l'Agence ("Centre Services pour les Participants"). Le schéma doit être rédigé en deux exemplaires : un exemplaire conservé par le Commissariat Général, l'autre exemplaire remis au fournisseur.

La possibilité d'effectuer des achats de biens et/ou de services sous le régime d'exonération de TVA est réservée aux Commissariats Généraux de Section et ne s'étend pas aux achats effectués par le Personnel des Sections à usage personnel, pour lequel aucun avantage en matière de Tva et des autres

⁴ www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/documentazione/desk+dedicato+e+desk+expo+2015

impôts indirects n'est prévu.

Considérant la multiplicité des pays participants et par conséquent la diversité des systèmes juridiques, les modèles de participation éventuellement différents des modèles décrits ci-dessus (hypothèses *sub 1* et *sub 2* de la page 10) pourront être évalués lors de la réponse de l'Administration fiscale au rescrit pour la reconnaissance du régime d'exonération de TVA prévu par l'Accord avec le BIE.

Aux termes de l'alinéa 8 de l'article 10 de l'Accord avec le BIE, on ne peut bénéficier de l'avantage en question lorsque les biens importés en exemption des droits, impôts, interdictions et restrictions, conformément aux dispositions du susdit Accord, sont cédés à des tiers à titre onéreux ou gratuit sans l'accord préalable des autorités italiennes et en l'absence du paiement des impôts, droits et contributions y afférents. Si lesdits impôts, droits et contributions sont fixés sur la valeur des biens en question, la valeur de référence est celle de ces mêmes biens au moment de la cession, en appliquant le tarif en vigueur à cette date.

Les biens auxquels la norme fait référence sont, par exemple, les matériaux utilisés pour la réalisation des pavillons d'exposition et des stands, ainsi que les produits exposés dans le cadre de l'Expo Milano 2015.

Ces biens sont normalement importés sous le régime de l'admission temporaire et par conséquent, une fois l'événement terminé, sont destinés à être réexportés sous le régime de l'exonération. Si cela a lieu sans l'accord préalable des Autorités italiennes, la TVA, ainsi que les droits et les contributions doivent nécessairement être acquittés selon les dispositions ordinaires⁵.

Enfin, rappelons que les opérations effectuées à l'égard des Commissariats Généraux de Section sous le régime de l'exonération de TVA, au sens de l'article 10, alinéa 5 de l'Accord, ne concourent pas à la formation du plafond pour acheter et importer des biens et des services sans le paiement de l'impôt.

En effet, on estime que ces transactions ne peuvent pas être assimilées aux opérations non imposables qui, selon la législation interne, bénéficient du plafond, comme, par exemple, les opérations prévues aux articles 8, 8-bis, 9 et 72 du D.P.R. n° 1972-633 .

Les opérations effectuées à l'égard des Commissariats Généraux de Section par des fournisseurs concernent des biens et des services destinés à une activité réalisée sur le territoire national et par conséquent ne peuvent pas être assimilées aux exportations de biens et de services si elles ne sont pas expressément prévues par la législation en vigueur.

Il faut également considérer que le régime d'exonération de TVA réservé aux Commissariats

⁵ Pour de plus amples informations, consulter les Lignes Directrices de l'Agence des douanes sur l'Expo Milano 2015.

Généraux de Section est prévu par l'Accord avec le BIE qui, comme source de droit international, est une loi spéciale qui déroge aux normes internes en matière de TVA.

Par conséquent, le régime de TVA en question doit être considéré comme un avantage *ad hoc*, limité à la réalisation de l'événement, et par conséquent à un cas particulier non assimilable à d'autres.

3.2.2 Participants Non Officiels

Les Participants Non Officiels ne peuvent pas bénéficier des avantages sur la TVA reconnus aux Participants Officiels par l'article 10, alinéa 5, de l'Accord.

Les Participants Non Officiels ne peuvent pas acheter sous le régime d'exonération de TVA des biens et/ou des services, ni importer sous ce même régime des biens d'un montant supérieur à 300,00 euros. Par conséquent, ces achats sont soumis à la TVA selon les dispositions généralement prévues pour les opérateurs même s'ils concernent l'activité officielle d'exposition des Participants Non Officiels, en vue de leur participation à l'Expo Milano 2015.

3.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects

3.3.1 Participants Officiels

Dans un souci d'exhaustivité, rappelons que selon les dispositions du Département des Finances, prot. 21571 du 17 juillet 2014, concernant l'**Impôt Municipal (IMU)**, "*au sens de l'article 10, alinéa 2, de l'Accord avec le BIE, les bâtiments détenus par les Commissariats Généraux de Section et par les Participants Non Officiels sont exonérés de cet impôt.*

Concernant l'obligation déclarative des susdites personnes, rappelons que dans la notice explicative du formulaire de déclaration IMU, approuvée par décret du 30 octobre 2012, le paragraphe 1., décrit des cas où la déclaration IMU doit être présentée prévoit le principe selon lequel l'obligation déclarative doit être acquittée uniquement dans les cas où "des variations non vérifiables par la mairie ont été apportées". Ce principe a permis d'évaluer lesquelles des exemptions prévues par l'article 7, alinéa 1, du Décret législatif n° 1992-504 sont concernées par l'obligation déclarative.

Par conséquent, en utilisant ce même critère, on estime que même dans l'hypothèse en question les Participants Officiels et Non Officiels ne sont tenus à aucune obligation déclarative.

Concernant l'Impôt sur les Services Indivisibles (TASI), les exonérations de l'IMU peuvent être élargies à la TASI, dans l'hypothèse où les dispositions relatives à l'IMU viseraient à exclure de l'imposition locale les bâtiments détenus par les personnes indiquées dans les susdits articles 10 et 16 de la loi n° 32013, avec l'intention, tel qu'indiqué dans l'article 2 de la loi n° 3-2013, d' "appliquer les mesures permettant de faciliter la participation à l'Expo Milano 2015 et de favoriser ainsi le succès de

l'Exposition". En effet, il convient de souligner que l'Accord en question a été ratifié par la loi n° 2013-4 du 14 janvier 2013, date à laquelle la TASI n'avait pas encore été instituée et par conséquent, les dispositions qu'elle contient ne pouvaient naturellement pas tenir compte de cet impôt.

L'application à la TASI de l'exonération prévue pour l'IMU tient aussi au fait que la TASI a été reconsidérée par l'alinéa 639 de l'article 1 de la loi de finances pour 2014 dans l'IUC, l'impôt unique communal, qui comprend également l'IMU et la taxe sur les déchets (TARI).

Outre ce dernier impôt, destiné à couvrir les coûts relatifs au service de gestion des déchets, il faut relever le lien étroit qui existe entre l'IMU et la TASI, dérivant :

- de la base d'imposition prévoyant, selon l'alinéa 669 de l'article 1 de la loi de finances pour 2014, la possession ou la détention, à quelque titre que ce soit, de bâtiments et de zones constructibles tels que définis de l'IMU;*
- de l'identité de la base imposable de la TASI qui, comme l'établit l'alinéa 675 ci-dessous, est celle prévue pour l'IMU;*
- de la disposition de l'alinéa 677, qui impose que la mairie, en déterminant le taux de la TASI, doit respecter la limite selon laquelle la somme des taux de la TASI et de l'IMU ne peut pas être supérieure au taux maximal consenti par la loi nationale pour l'IMU pour les différentes typologies d'immeubles, en vigueur au 31 décembre 2013.*

Il convient également de préciser que même l'exemption de la TASI ne comporte aucune obligation déclarative de la part des personnes en question, car selon l'alinéa 687 de l'article 1 de la loi de finances pour 2014, pour la déclaration relative à la TASI, on applique les dispositions concernant la présentation de la déclaration de l'IMU.".

Aux termes de l'article 10, alinéa 3, de l'Accord avec le BIE, les actes, les transactions et les opérations financières relatives aux achats de biens et de services effectués par les Commissariats Généraux de Section pour de la réalisation des objectifs institutionnels d'exposition non commerciaux sont exonérés des **droits d'enregistrement, de timbre, hypothécaires et fonciers**. Cette exemption est toutefois limitée au paiement des impôts et n'exonère pas de l'obligation d'enregistrement, prévue par la loi.

Sont soumis, par exemple, à l'obligation d'enregistrement, l'achat de biens immeubles, la constitution ou le transfert d'un droit de superficie ou d'usage, y compris la renonciation pure et simple à ceux-ci, les locations de biens immeubles.

L'enregistrement doit être demandé par le Commissariat Général de Section ou par quiconque le représente :

- en général dans les 20 jours à compter de la date de l'acte, s'il a été dressé en Italie,*

- dans les 30 jours à compter de la date de l'acte, pour ce dernier sous la forme d'acte public et d'acte sous seing privé authentifié enregistrés selon les modalités télématiques, et pour les contrats de location de biens immeubles;
- dans les 60 jours à compter de la date de l'acte, si ce dernier a pour objet des biens immeubles ou des entreprises existant sur le territoire de l'Etat et qu'il a été dressé à l'étranger.

3.3.2 Participants Non Officiels

Aux termes de l'article 16, alinéa 2, de l'Accord avec le BIE, les bâtiments détenus par les Participants Non Officiels sont également exonérés du paiement de l'**Impôt Municipal (IMU)**. Pour le susdit impôt ainsi que pour la TASI on observe les mêmes dispositions que celles indiquées au précédent paragraphe.

Rappelons également que selon l'alinéa 2 du même article, les Participants Non Officiels sont exonérés des droits d'enregistrement, de timbre, hypothécaire et foncier pour les seuls actes, transactions et opérations financières relatives aux bâtiments qu'ils utilisent pour la participation à l'Expo Milano 2015. Par conséquent, contrairement aux Participants Officiels, tous les actes, transactions et opérations financières mis en œuvre par les Participants Non Officiels n'ayant pas pour objet les susdits bâtiments sont soumis aux impôts en question selon les dispositions ordinairement prévues.

4. ACTIVITÉ COMMERCIALE EXERCÉE PAR LES PARTICIPANTS

Selon l'article 19 du Règlement Général de l'Expo Milano 2015 l'exposition est à caractère non commercial.

En effet, la susdite disposition prévoit que vingt 20% seulement de l'espace d'exposition peut être utilisé pour l'exercice d'une activité commerciale, comme par exemple la vente des produits, des gadgets, ainsi que l'activité de restauration ou l'organisation de spectacles payants.

Comme on l'a dit au précédent paragraphe 3, l'exercice de cette activité par un Participant Officiel ou Non Officiel ne bénéficie d'aucun avantage fiscal en matière d'impôts directs, d'IRAP, de TVA et des autres impôts indirects, prévus par l'Accord avec le BIE. Par conséquent, si les Participants Officiels et Non Officiels devaient exercer en Italie, simultanément, tant une activité commerciale que leur activité institutionnelle d'exposition non commerciale, ils bénéficieraient des avantages prévus par les articles 10 et 16 de l'Accord uniquement pour cette dernière activité.

L'exercice d'une activité commerciale par un Participant comporte pour ce dernier la nécessité

de s'acquitter des obligations fiscales en matière d' impôts sur le revenu et de TVA.

Quant aux impôts sur le revenu, rappelons que l'imposition en Italie du revenu provenant de l'exercice d'une activité commerciale par une personne non-résidente est soumise à la présence sur le territoire italien d'un établissement stable.

En effet, selon l'article 23, alinéa 1, *e*), du TUIR, une personne non résidente peut être imposée en Italie sur un bénéfice commercial à condition que ce revenu soit produit par un établissement stable située sur le territoire national.

4.1 Présence d'un établissement stable en Italie

Concernant les impôts sur le revenu, l'article 162, alinéa 1, du TUIR donne une définition d'un établissement stable qui correspond sensiblement à celle donnée par l'article 5 du Formulaire de l'OCDE de la convention pour éviter les doubles impositions sur le revenu (ci-après, "Formulaire OCDE").

Un établissement stable (« ES » ou "*branch*") est un établissement d'affaires fixe à travers lequel une entreprise résidant dans un Etat exerce, en tout ou partie, son activité dans un autre pays.

Selon cette définition, un établissement stable suppose l'existence simultanée de trois conditions (cf. paragraphe 2 du Commentaire à l'article 5 du Formulaire OCDE) :

1. l'existence d'un établissement d'affaires (*place of business*), à savoir des bureaux ou des lieux dont la société étrangère dispose, pour quelque motif que ce soit;

2. la "fixité" spatiale et temporelle de l'établissement, qui doit par conséquent être établi dans un lieu déterminé avec un certain degré de permanence ("*at a distinct place with a certain degree of permanence*");

3. l'exercice de l'activité d'entreprise à travers cette base fixe, ou cependant dans l'Etat où se situe la base.

Ceci étant, on estime que si une activité commerciale est exercée dans l'espace d'exposition d'un Participant Officiel ou Non Officiel, on est en principe en présence d'un établissement stable.

La première et de la troisième condition sont évidemment remplies, car – comme on l'a dit, l'article 19 du Règlement général permet à un Participant d'exercer une activité commerciale dans son propre espace d'exposition dans la limite de 20 pour cent de cet espace.

Concernant la condition de la fixité temporelle de l'établissement, il convient de préciser que ni l'article 5 du Formulaire OCDE ni l'article 162 du TUIR ne prévoient une limite temporelle de

permanence en dessous de laquelle on peut exclure l'existence d'un établissement stable⁶.

Le commentaire au Formulaire OCDE précise que l'établissement d'affaires doit avoir, pour être considéré comme un établissement stable, un certain degré de permanence, à savoir qu'il ne doit pas avoir une nature purement temporaire. En même temps, il admet la possibilité qu'un établissement stable puisse exister lorsque l'établissement fixe est utilisé pour une brève période car l'activité exercée (au moyen de cette base fixe) doit avoir lieu pendant une brève période (cf. paragraphe 6 du Commentaire OCDE à l'article 5 du Formulaire).

Le même Commentaire précise également que la durée de six (6) mois, adoptée par plusieurs Etats, comme délai minimum de séjour pour configurer l'existence d'un établissement stable, ne peut pas être considérée dans un sens absolu car la pratique suivie par les Etats n'est pas homogène. Par conséquent, le délai de 6 mois doit plutôt être considéré comme une indication de principe, à adopter si les circonstances l'exigent. C'est le cas, par exemple, des activités d'entreprise pouvant être exercées exclusivement dans l'Etat en question. Dans cette hypothèse, l'activité peut être de courte durée à cause de ses caractéristiques intrinsèques mais étant entièrement exercée dans cet Etat, son lien avec le territoire de ce dernier est plus fort.

Considérant l'absence dans le Formulaire OCDE, dans la législation nationale et dans les Conventions signées par l'Italie d'une durée minimum de séjour, l'analyse cas par cas suggérée par le Commentaire induit à considérer que dans ce cas la condition temporelle doit être adaptée à la durée limitée de l'événement qui, dans tous les cas, sera de 6 mois (1er mai - 31 octobre 2015).

Par conséquent, on estime que la condition temporelle nécessaire pour que l'on puisse considérer l'existence en Italie d'un établissement stable lorsqu'un Participant exerce sur le territoire italien une activité commerciale, existe.

Il reste entendu que concernant le revenu et la valeur de la production nette réalisés par cette organisation stable, le Participant doit observer les obligations comptables, déclaratives et de versement ordinaires prévues pour l'IS et l'IRAP. De la même manière que les impôts directs, en matière de TVA, l'exercice en Italie, par une personne non-résidente, d'une activité commerciale peut déterminer l'existence d'une OS, considérée pour la territorialité de certaines prestations de services.

L' "établissement stable" dans le cadre de TVA est défini par l'article 11 du Règlement UE n° 282/2011 du 15 mars 2011 (disposition relative aux prestations de services et aux cessions de biens), contenant des dispositions relatives à l'application de la directive 2006/112/CE. Un ES est un établissement, autre que l'établissement principal de l'activité économique, caractérisé par une durée

⁶ Une durée minimum est prévue uniquement pour le chantier, cas pouvant cependant être exclu aux fins en question.

suffisante de séjour et par une structure appropriée quant aux moyens humains et techniques lui permettant :

- de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont fournis pour ses propres exigences ;
- et/ou de fournir les services dont elle assure la prestation.

Il résulte de cette disposition une différence entre la définition d'établissement stable dans l'imposition directe et la définition en matière de TVA. Dans le premier cas, la condition personnelle n'est pas nécessaire, si elle n'est pas indispensable au type d'activité exercée dans l'établissement d'affaires. En revanche, concernant la TVA, l'ES suppose l'utilisation de ressources humaines et matérielles, car la simple présence d'installations et de machines sur le territoire d'un Etat ne suffit pas.

En bref, le facteur humain et le facteur technique/matériel sont considérés comme des éléments indispensables pour configurer l'existence d'un établissement stable sur le territoire de l'Etat pour l'imposition à la TVA. D'ailleurs, au sens du susdit article 11, l'attribution d'un numéro de TVA ne constitue pas à elle seule une preuve suffisante de l'existence en Italie de la filiale (*branch*) d'une personne non-résidente ayant le siège principal de son activité économique dans un autre Etat.

Aux termes de l'article 7, alinéa 1, *d*), du D.P.R. n° 1972-633, la présence d'un ES, selon les susdites conditions, permet à la personne non résidente d'acquérir le statut de personne assujettie à la TVA établie en Italie pour les seules opérations réalisées ou reçues par l'établissement stable.

Cela comporte des conséquences significatives sur la territorialité des prestations de services et par conséquent de la détermination de la personne soumise au paiement de l'impôt et au respect des obligations accessoires y afférentes.

En particulier, concernant l'aspect territorial des prestations de services, rappelons que, selon les principes généraux prévus par l'article 7-ter, alinéa 1, du D.P.R. n° 1972-633, ces opérations sont considérées comme réalisées en Italie lorsque :

- elles sont destinées à des sujets passifs établis sur le territoire de l'Etat et par conséquent aussi à une ES italienne;
- elles sont destinées à des maîtres d'ouvrage non sujets passifs par des sujets passifs établis sur le territoire de l'Etat ou par une ES italienne.

Pour la détermination du lieu où les prestations de services doivent être assujetties à l'impôt, il est nécessaire d'établir si les opérations sont réalisées ou reçues par un établissement stable en Italie.

Par exemple, si la prestation est réalisée par un fournisseur italien à un établissement stable en Italie, l'opération est imposable en Italie. En revanche, si le fournisseur réalise la même prestation directement à la personne non-résidente, l'opération est imposable dans l'Etat où la personne non résidente est établie. Dans le but de déterminer le maître d'ouvrage du service, la circulaire du 29 juillet

2011, n°. 37/E indique qu'il faut faire référence aux critères prévus à l'article 22 du susdit Règlement, comme la nature et l'utilisation des services fournis, le numéro de TVA du maître d'ouvrage communiqué au fournisseur et le numéro de TVA de la personne qui effectue le paiement du service.

Rappelons également que, selon l'article 17, alinéa 4, du D.P.R. n°. 1972-633, en présence d'un établissement stable en Italie, la nomination du représentant fiscal et l'identification directe sont exclues.

Rappelons, enfin, que la vérification de l'existence de l'établissement stable, tant pour les impôts directs que pour la TVA, doit être effectuée au cas par cas, en considérant les caractéristiques concrètes de la structure à travers laquelle la personne non-résidente opère sur le territoire de l'Etat et les modalités concrètes selon lesquelles elle exerce en Italie l'activité commerciale.

D'ailleurs, le décret-loi n°. 2013-145 du 23 décembre 2013, converti en loi par la loi n°. 2014-9 du 21 février 2014, prévoit la possibilité pour les personnes étrangères de connaître, préalablement, l'avis de l'Administration financière concernant l'existence en Italie de leur établissement stable considéré dans le cadre des impôts directs. Il s'agit, en particulier, d'une instance de *ruling* internationale à présenter, sur papier simple (sous pli non fermé et recommandé avec accusé de réception), au Bureau *Ruling* International - Direction Centrale Vérification – Secteur International, aux adresses suivantes:

- 426 c/d, rue Cristoforo Colombo, 00145 Rome, Italie;
- 25, rue Manin, 20121 Milan, Italie.

4.2 Absence d'un établissement stable en Italie : obligations en matière de TVA

Si un Participant Officiel ou Non Officiel exerce une activité commerciale en l'absence des conditions d'existence d'un établissement stable sur le territoire de l'Etat, il doit dans tous les cas être identifié en Italie pour l'imposition à la TVA, selon les dispositions prévues par l'article 17, alinéa 3, du D.P.R. n°. 1972-633, tout en conservant le statut d'opérateur non-résident. Cela, naturellement, à condition qu'il effectue des opérations pour lesquelles il est tenu au versement de l'impôt en Italie.

La même obligation est prévue pour toutes les personnes non-résidentes, sans ES en Italie, se trouvant dans les mêmes conditions.

Les modalités d'identification de la TVA diffèrent selon que l'opérateur est une personne communautaire ou extracommunautaire.

Si le Participant (Officiel ou Non Officiel) réside dans un autre Etat membre de l'Union Européenne, il peut utiliser l'identification directe prévue par l'article 35-ter du D.P.R. n° 1972-633 ou nommer un représentant fiscal selon les modalités prévues par l'article 17, alinéa 3, du susdit D.P.R.

En revanche, si le Participant réside dans un Etat extracommunautaire, en principe, il peut être identifié pour l'imposition à la Tva en Italie uniquement à travers la nomination d'un représentant fiscal qui devra s'acquitter de toutes les obligations prévues en matière de TVA, y compris du paiement de l'impôt.

5. ORGANISATEUR

5.1 Importance du revenu et de la valeur de la production nette

L'Organisateur, EXPO 2015 S.p.A., est l'organisme prévu par l'Accord avec le BIE pour exercer toutes les fonctions nécessaires à la réalisation de l'exposition. Expo 2015 S.p.A. est chargée de la réalisation et de la gestion du Pavillon Italie.

Le revenu réalisé par l'Organisateur apparaît comme un revenu d'entreprise soumis aux modalités de détermination ordinairement prévues pour les personnes qui exercent une activité commerciale.

Toutefois, pour la détermination de l'IS et de l'IRAP, l'Organisateur doit faire une distinction entre l'activité accomplie dans le cadre de la réalisation et de la gestion du Pavillon Italie (activité exonérée), et les autres activités commerciales, car seuls le revenu et la valeur de la production nette provenant de la réalisation et de la gestion du Pavillon Italie bénéficient des exonérations réservées aux Participants Officiels par l'article 10 de l'Accord, conformément à l'article 5, alinéa 1-*quater*, du décret-loi n°2013-43 du 26 avril 2013 (converti en loi par la loi n° 2013-71 du 24 juin).

Considérant l'autre traitement fiscal réservé à ce revenu par rapport au traitement dérivant des autres activités accomplies par Expo 2015 S.p.A., on estime que cette dernière doit déterminer de manière distincte les éléments positifs et négatifs du revenu relatifs à l'activité exonérée.

A ce propos, précisons que l'application de l'exonération du revenu relatif à la réalisation et/ou à la gestion du Pavillon Italie n'exonère pas, dans tous les cas, l'Organisateur de la charge de déterminer, selon la réglementation ordinaire de l'IS, le résultat fiscal dérivant de cette activité qui, même si elle est exonérée, devra être indiqué dans la déclaration des revenus (Modello Unico SC), ligne RF50. Cette obligation devient nécessaire également pour la gestion correcte des pertes fiscales de l'activité exonérée qui, aux termes de l'article 83, alinéa 1, du TUIR, "*relèvent dans la même mesure où releveraient les résultats positifs* ", tout en restant les modalités d'utilisation des susdites pertes, prévues par l'article 84 du TUIR.

Par conséquent, les coûts et les revenus typiques de cette activité (par exemple, les charges de construction, les coûts d'entretien, les frais du personnel chargé de la gestion du Pavillon Italie), ainsi que les autres charges administratives et financières directement rapportées à cette même activité

devront concourir à la détermination du résultat relatif à l'activité exonérée. Les charges financières (par exemple, les intérêts passifs, les commissions et les dépenses bancaires) peuvent être considérées comme directes si elles concernent des financements spécialement acquis pour la réalisation et la gestion du Pavillon Italie.

Ce même principe vaut pour l'imputation à la gestion imposable des coûts et des produits.

Les coûts généraux administratifs, commerciaux et financiers seront imputés à l'activité exonérée et à celle imposable selon les critères de répartition fonctionnels, fondés sur des paramètres objectifs et non sur de simples exigences de gestion.

A titre purement indicatif, on peut faire référence au rapport entre le montant des produits et les autres revenus dérivant de la gestion exonérée (ou imposable) et le montant global de tous les produits et revenus réalisés par l'Organisateur.

Selon ce critère, par exemple, il pourrait s'avérer juste pour Expo 2015 S.p.A d'affecter 98 % des frais communs à l'activité imposable si les produits et revenus provenant de cette activité représentent 98% des produits et revenus globaux et d'affecter le reliquat 2% à l'activité exonérée.

Il reste la possibilité de recourir à d'autres méthodes de répartition des coûts communs, en tenant compte cependant que leur répartition ne peut être effectuée de manière arbitraire et que le critère utilisé doit rester constant et être documenté de manière appropriée.

En outre, un traitement fiscal spécifique de faveur est prévu pour les contributions publiques octroyées à l'Organisateur pour financer la réalisation de l'Expo Milano 2015.

En particulier, selon l'article 19, alinéa 4, de l'Accord, *“sont exclus de la formation du revenu imposable à l'impôt sur le revenu des sociétés et de la formation de la valeur de la production imposable à l'impôt régional sur les activités productives, les contributions octroyées par l'Etat, par les administrations de l'Etat et par les administrations publiques de l'Organisateur pour l'organisation de l'événement et la réalisation des ouvrages d'infrastructure de l'Expo Milano 2015. Les contributions visées au présent paragraphe ne valent pas pour le calcul du prorata de déductibilité des coûts, et ne doivent pas non plus être calculées en diminution des pertes venant en déduction des revenus produits pendant les exercices suivants”*.

Par conséquent, ces contributions ne doivent être indiquées ni dans la déclaration du Modello Unico SC, ni dans la déclaration annuelle IRAP, et n'ont aucune incidence sur le calcul du prorata de déductibilité des coûts ou sur les pertes fiscales reportables

5.2 Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

En matière de TVA, l'Organisateur bénéficie aussi bien du autoliquidation, que du régime de

non-imposition à la TVA réservé aux Participants Officiels par l'article 10 de l'Accord avec le BIE.

L'application du reverse charge est prévue par l'article 19, alinéa 2, de l'Accord, qui étend ce mécanisme aux prestations de services, y compris la prestation de main d'œuvre, fournies dans le secteur du bâtiment par des entrepreneurs à l'Organisateur.

Il s'agit d'une hypothèse spécifique d'application du système d'inversion comptable qui se différencie du *reverse-charge* typique du secteur des sous-traitances du bâtiment visé à l'article 17, alinéa 6, a), du D.P.R. n° 1972- 633 .

A cette fin, rappelons que le mécanisme d'inversion comptable prévu par le susdit article 17 est applicable aux prestations de services fournies par des sous-traitants à des entreprises opérant dans le secteur du bâtiment, qui se présentent comme des entrepreneurs ou, à leur tour des sous-traitants, dans le cadre de la réalisation de l'opération de construction. En bref, ce régime ne s'applique pas aux prestations de services fournies directement au maître d'ouvrage final des travaux mais à la chaîne de rapports juridiques - relatifs au contrat d'adjudication et de sous-traitance - qui se présentent préalablement au rapport de maîtrise d'ouvrage.

En revanche, le mécanisme de l'inversion comptable visée à l'article 19, alinéa 2, de l'Accord avec le BIE s'applique directement dans les rapports entre l'entrepreneur et le maître d'ouvrage (*rectius*, Expo 2015 S.p.A.).

Concernant les prestations de services fournies dans le secteur du bâtiment, l'entrepreneur émet donc la facture à l'Organisateur sans indiquer l'impôt, en inscrivant la mention "inversion comptable" et l'éventuel rappel à la norme spécifique qui prévoit son application en faveur d'Expo 2015 S.p.A. Dans les quinze jours qui suivent la réception de la facture et en référence au mois correspondant, l'Organisateur l'intègre en indiquant le taux et le montant de la TVA. La facture ainsi intégrée doit être annotée par l'Organisateur tant dans le registre des factures émises que dans le registre des achats.

Dans l'hypothèse où l'Organisateur ferait appel à un tiers auquel il aurait confié les fonctions et l'activité du maître d'ouvrage, le système du *reverse charge* visé à l'article 19 de l'Accord serait appliqué aux prestations de services du secteur du bâtiment fournies au tiers délégué, à condition que ce dernier agisse, dans le cadre des susdites fonctions et activités, en vertu d'un mandat de représentation, à savoir au nom et pour le compte de l'Organisateur. Dans ce cas, s'agissant d'un mandat de représentation, l'entrepreneur émet la facture relative aux prestations de services (sans indiquer l'impôt) directement à l'égard de Expo 2015 S.p.A.

En revanche, lorsque le tiers agit en vertu d'un mandat sans représentation, l'entrepreneur émet la facture à l'égard du tiers délégué avec l'application de la TVA selon les modalités ordinaires.

Concernant le régime de non-imposition à la TVA normalement réservé aux Participants

Officiels, l'article 5, alinéa 1-*quater*, du décret-loi n° 2013-43, étend ce régime aux achats de biens et de services et aux importations effectuées par l'Organisateur *“en se limitant aux activités exercées dans le cadre de la réalisation et de la gestion du Pavillon Italie”*. Par conséquent, les renseignements fournis par la résolution du 15 janvier 2014, n° 10/E, commentés précédemment, s'appliquent aussi à Expo 2015 S.p.A..

5.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects

Selon l'article 19, alinéa 6, de l'Accord avec le BIE *“les actes, les transactions et les opérations financières relatives aux terrains, aux bâtiments et aux zones constructibles nécessaires à l'Organisateur pour la réalisation de l'Expo Milano 2015 sont exonérés des droits de timbre, d'enregistrement, hypothécaires et fonciers”*.

Comme il a été indiqué précédemment au paragraphe 3.3, l'exonération se limite au paiement des impôts et ne s'étend pas à l'obligation d'enregistrement prévue par la loi.

6. PROPRIETAIRE

6.1 Importance du revenu

Le propriétaire, selon l'Accord avec le BIE, est titulaire des espaces du site d'exposition d'Expo Milano 2015 sur lesquels il existe un droit de superficie en faveur de l'Organisateur.

Le Propriétaire est la société AREXPO S.p.A., dont le résultat est déterminé selon les règles ordinaires et soumis aux obligations comptables et déclaratives normalement prévues par notre système juridique.

Concernant la détermination de son revenu imposable, selon les dispositions des articles 19 et 20 de l'Accord, les contributions octroyées par l'Etat, par les administrations de l'Etat et par les administrations publiques au propriétaire pour l'organisation de l'événement et la réalisation des ouvrages d'infrastructure ne sont pas comprises dans ce résultat imposable à l'IS ni prises en compte pour la détermination de la valeur de sa production nette, imposée dans le cadre de l'IRAP.

Par conséquent, comme il a été précédemment indiqué concernant l'Organisateur, ces contributions ne doivent être indiquées ni dans la déclaration du Modello Unico SC, ni dans la déclaration annuelle IRAP, et ne sont pas considérées pour le calcul du prorata de déductibilité des coûts en diminution des pertes fiscales.

6.2 Avantages pour les achats

L'article 20 de l'Accord étend au Propriétaire le système de l'inversion comptable prévu pour

l'Organisateur concernant les prestations de service, y compris la main d'œuvre, fournies à ce dernier dans le secteur du bâtiment par des entrepreneurs. Concernant les particularités du champ d'application du *reverse charge* en question, v. paragraphe 5.2.

6.3 Avantages en matière de droits d'enregistrement et autres impôts indirects

En vertu du renvoi à l'article 19, alinéa 6, de l'Accord, l'article 20 suivant applique à AREXPO S.p.A. les mêmes exemptions en matière d'impôts indirects que celles prévues pour l'Organisateur, commentées au paragraphe 5.3.

7. ESPACES D'EXPOSITION ET SERVICES – REGIME DE TVA

Comme indiqué en préambule, l'Expo Milano 2015 est un événement d'exposition au cours duquel les Participants (Officiels et Non Officiels) présentent leurs compétences sur le thème de l'exposition, fournissent aux visiteurs des informations promotionnelles et présentent leurs produits.

Par conséquent, pour la TVA cet événement peut être considéré comme une foire ou une exposition. En effet, comme l'explique la circulaire du 29 juillet 2011, n° 37/E, la notion de "*foires et expositions*" s'entend :

- des prestations de services fournies par les « Organismes foire » titulaires des espaces d'exposition en faveur des personnes qui organisent l'événement;
- des services fournis par les organisateurs aux entreprises et aux personnes qui participent à l'exposition;
- des services directement liés à l'aménagement des stands, les maîtres d'ouvrage étant les personnes qui participent à l'exposition.

Le susdit document de pratique a également défini la notion de service accessoire aux prestations en question, en fournissant une interprétation plus large de la notion générale de l'accessoire, tirée de l'article 12 du D.P.R. n° 1972-633 , qui suppose, simultanément :

- l'existence d'un lien de dépendance fonctionnelle entre la prestation de services accessoire et la prestation principale ;
- l'identité nécessaire des personnes qui effectuent l'opération principale et accessoire.

En particulier, la circulaire n.°37/E de 2011 expose que, considérant le rapport d'instrumentalité existant entre les prestations (principale et accessoire), la condition de l'identité subjective doit être entendue dans un sens plus large. En bref, en vue de qualifier une prestation de services comme accessoire il est nécessaire de faire abstraction de l'identité des personnes impliquées. Par conséquent, peuvent être considérées comme accessoires à une activité artistique, scientifique ou semblable toutes

les prestations de services qui, sans constituer directement une telle activité, représentent un fondement nécessaire pour la réalisation de l'activité principale, abstraction faite de la personne qui l'effectue.

Sur la base de ces éclaircissements, on estime que les services que l'Organisateur, en vertu de l'Accord et du Règlement Général, est tenu de fournir aux Participants (Officiels et Non Officiels) pour permettre leur participation à l'Expo Milano 2015, font partie des prestations relatives à des foires et expositions.

Rappelons que, en vertu de l'Accord, l'Organisateur est tenu de mettre en œuvre toutes les interventions en matière d'infrastructure et d'organisation nécessaires à la réalisation de l'exposition, y compris la fourniture aux Participants des services généraux - tels que les services de télécommunication, de ravitaillement en eau, et en électricité (cf. article 15 du Règlement Général) - et la gestion des espaces d'exposition communs.

L'Organisateur, à la demande d'un Participant, peut également pourvoir à la construction des pavillons ainsi qu'à la fourniture du service de gestion de l'espace d'exposition de chaque Participant.

Par conséquent, l'activité d'Expo 2015 S.p.A. est une activité complexe qui, dans le cadre de la TVA, peut être considérée comme analogue à celle fournie par un organisateur de foires et d'expositions à des personnes qui participent à une exposition spécifique, en leur permettant de participer à cet événement.

Les prestations de services fournies aux Participants (Officiels et Non Officiels) par d'autres personnes que l'Organisateur font également partie des prestations fournies dans le cadre de foires et d'expositions, à savoir qu'elles sont accessoires à ces prestations, selon les susdites modalités, si elles sont nécessaires ou liées à la réalisation de l'Expo Milano 2015 ou à la participation à l'exposition.

Par exemple, les prestations de services relatives à la construction des pavillons fournies par une entreprise italienne, ainsi que les prestations relatives à la gestion de ces services, en font également partie.

Cette organisation est conforme à l'orientation exprimée par la Cour de Justice Européenne dans le jugement du 27 octobre 2011, affaire C-530/09 sur l'importance territoriale, en matière de TVA, de la prestation de services consistant dans la fourniture temporaire de stands de foires et d'exposition.

Le juges communautaires ont expliqué que la prestation de services consistant dans la fourniture temporaire d'un stand de foire et d'exposition aux clients fait partie des activités d'un organisateur de foires ou d'expositions lorsque le stand est fourni à l'occasion d'un événement (*i.e.* foire ou exposition) déterminé, sur un thème culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif, récréatif ou autre.

Concernant l'aspect territorial, les services liés aux foires en question suivent des critères différents selon le statut du maître d'ouvrage et du lieu où cette personne est établie.

Si le maître d'ouvrage n'est pas une personne soumise à la TVA, la territorialité des prestations en question est régie par l'article 7-quinquies, alinéa 1, a), du D.P.R. n° 1972-633 , selon lequel les prestations de services relatives à des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives et autres, y compris les foires et les expositions, les prestations de services des organisateurs de ces activités, ainsi que les prestations de services accessoires aux précédentes, sont considérées comme effectuées en Italie à condition qu'elles y soient matériellement exercées (B2C).

En revanche, lorsque le maître d'ouvrage est une personne soumise à l'impôt, le critère de la territorialité à caractère général, prévu par l'article 7-ter, alinéa 1, a), du D.P.R. n° 1972-633 , redevient applicable. Par conséquent, on considère que les susdites prestations sont effectuées en Italie lorsqu'elles sont fournies à des personnes soumises à la TVA établis en Italie (B2B). Par conséquent, si le maître d'ouvrage est un personne soumise à la TVA non établi en Italie, les services en question ne sont pas territorialement en cause en Italie (hors du champ de la TVA).

Pour vérifier le statut du maître d'ouvrage, la circulaire n° 37/E de 2011 indique que, considérant l'application des présomptions de subjectivité passive prévues par l'article 7-ter, alinéa 2, du D.P.R. n° 1972-633 , lorsque le maître d'ouvrage est une personne communautaire, on tient compte du numéro d'identification de TVA intracommunautaire, communiqué par le maître d'ouvrage à son fournisseur.

En revanche, lorsque le maître d'ouvrage est une personne non communautaire, l'éventuel statut de sujet passif doit être démontré par d'autres circonstances permettant d'expliquer que celui-ci exerce une activité commerciale, artistique ou professionnelle (par exemple, l'éventuelle certification délivrée par les autorités fiscales de l'Etat extracommunautaire peut être important).

Concernant la détermination du lieu d'établissement du maître d'ouvrage, aux termes de l'article 7, alinéa 2, d), du D.P.R. n°1972-633 , on considère comme établis en Italie :

- les personnes domiciliées sur le territoire de l'Etat ou y résidant n'ayant pas établi leur domicile à l'étranger;
- un établissement stable sur le territoire de l'Etat de personnes domiciliées ou résidant à l'étranger, uniquement pour les opérations que celle-ci a fournies ou reçues.

Selon ces critères, il est possible d'établir le régime de TVA des achats effectués par les Participants (Officiels et Non Officiels) examinés aux paragraphes suivants.

7.1 Acquisition des lots

Les Participants (Officiels et Non Officiels) doivent obtenir la disponibilité de l'espace (*i.e.* lot) sur lequel ils réaliseront leur exposition (*i.e.* Pavillon).

Dans ce but, rappelons que selon l'Accord avec le BIE, AREXPO S.p.A. est propriétaire de l'espace d'exposition dédié à l'événement, sur lequel Expo 2015 S.p.A. possède un droit de superficie.

L'article 14 du Règlement Général d'Expo Milano 2015 prévoit que les lots destinés à la construction des pavillons sont fournis aux participants par l'Organisateur pour la période nécessaire à la participation à l'événement. Les lots sont mis à la disposition des Participants Officiels à titre gratuit. Expo Milano S.p.A. prévoit également de construire et de mettre à la disposition des pays en voie de développement (brièvement, "PVD") à titre gratuit le Pavillon d'exposition.

Le service fourni par l'Organisateur de **mise à disposition du lot** s'insère dans le cadre de l'activité complexe que l'Organisateur lui-même, selon l'Accord, est tenu d'accomplir pour la réalisation de l'Expo Milano 2015. Par conséquent, cette prestation peut être qualifiée, dans le cadre de la TVA, comme une prestation relative à une activité de foire et d'exposition dans le sens décrit au paragraphe 7.

Par conséquent, la fourniture du lot est assimilable à une prestation relative à une activité de foire et d'exposition, dont la territorialité en Italie (selon le paragraphe précédent) est régie par les articles *7-ter*, alinéa 1, *a*), et *7-quinquies*, alinéa 1, *a*) du D.P.R. n° 1972-633 .

Par conséquent, selon les susdits critères de territorialité, la fourniture du lot à un Participant Officiel ou Non Officiel est, en matière de TVA, une opération relevant territorialement de l'Italie (*i.e.* lieu où se déroule l'exposition), lorsque le Participant n'est pas une personne passible d'impôt (par conséquent, dépourvu de numéro de TVA), et lorsqu'il est une personne soumise à TVA établi sur le territoire de l'Etat.

Naturellement, lorsque le Participant est Officiel, l'Organisateur doit émettre la facture en régime de non-imposition, selon l'article 10, alinéa 5, de l'Accord avec le BIE. Si la mise à disposition du lot par l'Organisateur est hors du champ de la TVA pour l'absence de la condition territoriale (par exemple, maître d'ouvrage participant non officiel sujet passif d'impôt), Expo 2015 S.p.A. doit dans tous les cas émettre une facture, aux termes de l'article 21, alinéa *6-bis*, du D.P.R. n° 1972-633 . En particulier, la facture doit porter la mention "inversion comptable" lorsque le Participant est une personne UE, et l'annotation "opération non assujettie" lorsque le Participant est un sujet passif d'impôt non-UE.

Enfin, rappelons que si les conditions existent pour configurer, en matière d'imposition à la TVA, un établissement stable en Italie du Participant, en application du critère de la territorialité à caractère général prévu par l'article *7-ter*, alinéa 1, *a*), du D.P.R. 1972-n° 633 , le service fourni par l'Organisateur relève territorialement de l'Italie et y est assujetti à la TVA avec l'application du taux ordinaire (22 pourcent) lorsque la mise à disposition du lot se réfère au susdit établissement stable.

7.2 Réalisation et acquisition des pavillons

Le Pavillon est la structure d'exposition de chaque Participant Officiel et Non Officiel. Le règlement Général de l'Expo Milano 2015 prévoit la possibilité que les pavillons soient réalisés par l'Organisateur, qui les met ensuite à la disposition des Participants à titre gratuit ou onéreux, ou directement par les Participants (Officiels ou Non Officiels).

Lorsque le Pavillon est réalisé par Expo 2015 S.p.A., la mise à disposition de ce Pavillon aux Participants est considérée, dans le cadre de l'imposition à la TVA, comme une prestation relative à une activité de foire et d'exposition, dont les critères de territorialité et de facturation ont été illustrés aux paragraphes 7 et 7.1, auxquels on renvoie.

Les considérations sont analogues dans l'hypothèse où le Participant s'occupe directement de la réalisation de son Pavillon. En effet, dans ce cas les prestations de services destinées à la construction et à l'aménagement de la structure à l'intérieur du site d'exposition (par exemple, le montage, le transport du matériel et la pose des câbles) se réfèrent aux services relatifs à une activité de foire et d'exposition en permettant la participation à l'exposition.

La même qualification doit être attribuée aux services relatifs à l'activité suivante de démontage du Pavillon.

Par conséquent, pour déterminer le lieu où les prestations de services ont été effectuées, il faut se référer aux mêmes critères de liaison déjà examinés au paragraphe précédent concernant l'importance territoriale du service de mise à disposition des lots par l'Organisateur, auquel on renvoie.

A ce propos, rappelons que lorsqu'un Participant Officiel, à travers son Commissariat Général de Section, stipule un contrat de marché avec une entreprise étrangère, à laquelle il confie la réalisation et/ou la gestion de son espace d'exposition, et que cette dernière à son tour sous-traite le travail, en tout ou partie, à une entreprise italienne, la prestation fournie par l'entreprise italienne à l'entrepreneur étranger garde sa nature objective et, par conséquent, est considérée comme une prestation de services relative à un événement d'exposition.

Par conséquent - en application des critères de liaison territoriale susmentionnés et, en particulier, du critère à caractère général visé à l'article 7-ter, alinéa 1, a), du D.P.R. n° 1972-633 - le service fourni par l'entreprise italienne ne relève pas territorialement de l'Italie car le maître d'ouvrage (*i.e.* l'entrepreneur étranger) exerce dans son propre pays une activité économique ou, en d'autres termes, est une personne assujettie à l'impôt.

Il est nécessaire de rappeler que le régime de non-imposition à la TVA des achats de biens et de services effectués par les Commissariats Généraux de Section (Participants Officiels), prévu par le susdit article 10, alinéa 5 de l'Accord, est applicable même lorsque les services en question sont fournis

à une personne délégué par ce même Participant Officiel sur la base d'un **mandat de représentation** (à savoir à une personne qui agit au nom et pour le compte du Participant Officiel ou de son Commissariat Général de Section).

Dans ce cas, le représentant doit produire au fournisseur la délégation et ce dernier émet la facture relative au service fourni, en régime de non-imposition, directement au Participant Officiel.

En revanche, le régime de non-imposition à la TVA ne s'applique pas lorsque les prestations en question sont fournies à une personne qui agit pour le compte d'un Participant Officiel (*rectius* Commissariat Général de Section), mais en son propre nom (*i.e.* **mandat sans représentation**).

Dans ce cas, aux termes de l'article 3, alinéa 3 du D.P.R. n° 1972-633, les prestations de services fournies ou reçues du mandataire sans représentation sont considérées comme des prestations de services même dans les rapports entre le mandant et le mandataire et par conséquent constituent objectivement des opérations autonomes importantes en matière de TVA. Par conséquent, le fournisseur du service (relevant territorialement de l'Italie) doit émettre une facture avec TVA à l'égard du mandataire sans représentation. Ce dernier, à son tour, facture au Participant Officiel (*rectius* Commissariat Général de Section) la même prestation de services que celle fournie par le fournisseur, augmentée de l'éventuelle commission qui lui revient, sous le régime de la non-imposition prévu par l'article 10, alinéa 5, de l'Accord avec le BIE.

Il reste entendu que les services fournis pour la réalisation du Pavillon à un Participant Non Officiel, s'ils relèvent territorialement de l'Italie, en application des critères de territorialité illustrés au paragraphe 7, sont imposables au taux de TVA propre à l'opération réalisée.

7.3 Services de gestion de l'espace d'exposition

L'Organisateur peut s'occuper, pour le compte de chaque Participant, de la gestion des espaces d'exposition communs et peut également fournir les services de gestion de chaque pavillon. Ces opérations sont également considérées en matière de TVA comme des prestations de services relatives à une activité de foire et d'exposition et par conséquent, pour la territorialité on applique les critères visés aux articles 7-ter ou 7-quinquies du D.P.R. n° 1972-633, illustrés au paragraphe 7.

D'ailleurs, si ces services relèvent territorialement de l'Italie, le régime de la TVA applicable varie selon que le maître d'ouvrage est un Participant Non Officiel ou un Participant Officiel (*rectius* Commissariat Général de Section).

En effet, dans le premier cas les services liés aux foires acquis par l'Organisateur, au nom et pour le compte du Participant Non Officiel, sont imposables à la TVA au taux prévu pour l'opération

réalisée.

En revanche, si l'Organisateur acquiert les services relatifs à la gestion de l'espace d'exposition d'un Participant Officiel, le régime de TVA applicable est différent selon que Expo 2015 S.p.A. agisse en vertu d'un mandat de représentation ou d'un mandat sans représentation.

Dans la première hypothèse, les achats effectués auprès des fournisseurs tiers ne sont pas assujettis à la TVA aux termes de l'article 10, alinéa 5, de l'Accord. S'agissant d'un mandat de représentation, suite aux services fournis, les fournisseurs émettent une facture directement au Commissariat Général de Section.

En revanche, si l'Organisateur acquiert les services en question pour le compte des Participants Officiels (*rectius* Commissariat Général de Section), mais en son nom propre, les services doivent être assujettis à la TVA au taux prévu pour l'opération réalisée. Dans ce cas, les fournisseurs émettent une facture à l'égard de l'Organisateur. Ce dernier, à son tour, débite le montant aux Participations Officielles en régime de non-imposition, aux termes du susdit article 10.

7.4 Services généraux

Selon l'article 15 du Règlement Général, l'Organisateur doit également fournir aux Participants (Officiels et Non Officiels) des services généraux tels que la distribution d'électricité et d'eau, ainsi que des services de télécommunication.

D'après l'exposé ci-dessus, ces services doivent également se référer à l'événement foire et par conséquent assument une importance territoriale en Italie, en matière de TVA, en application des critères illustrés au paragraphe 7. Une fois la territorialité de l'Italie vérifiée, les prestations en question fournies aux Participants Officiels (*rectius* Commissariat Général de Section), ne sont pas imposables à la TVA, aux termes de l'article 10, alinéa 5, de l'Accord, s'ils ont été acquis directement ou par l'intermédiaire de l'Organisateur, auquel les Participants ont conféré un mandat de représentation. Dans ce cas, les fournitures sont facturées par les fournisseurs directement au Participant Officiel.

En revanche, si les Participants Officiels obtiennent les services en question par l'intermédiaire de l'Organisateur, auquel ils ont conféré un mandat sans représentation, les prestations doivent être assujetties à la TVA au taux prévu. Dans ce cas, la facture est émise par le fournisseur en débitant la TVA directement à l'Organisateur, qui à son tour, débite le coût au Participant Officiel, au taux qui lui revient, sous le régime de la non-imposition à la TVA visé au susdit article 10.

Les services en question, lorsqu'ils sont fournis à un Participant Non Officiel, s'ils relèvent territorialement de l'Italie, sont assujettis à la TVA au taux prévu pour l'opération réalisée, même s'ils ont été obtenus à travers l'Expo Milano 2015.

8. PVS : REALISATION ET GESTION DU PAVILLON - SERVICES GENERAUX

En application du Règlement général, l'article 13 du Règlement spécial n° 2 d'Expo Milano 2015 prévoit qu'afin de contribuer au renforcement du rôle des pays en voie de développement (brièvement, "PVD") au sein de l'Exposition, l'Organisateur s'occupera de promouvoir leur participation à l'événement. En particulier, l'Organisateur peut prendre en charge, totalement ou partiellement, les charges relatives :

- à la construction, conception, montage et démontage du Pavillon;
- à la consultation et assistance dans le développement du concept du projet de l'espace d'exposition;
- aux frais d'entretien et de fourniture des services (gaz, eau, chauffage/air conditionnée, énergie);
- aux opérations douanières, transports et assurances;
- à la création du matériel publicitaire et de communication, y compris les vidéos et les images à projeter dans des espaces d'exposition virtuels;
- aux repas, logements, transports, formation, etc., pour le personnel responsable de la préparation et du fonctionnement de l'espace d'exposition.

Les modalités de participation à l'événement des PVD sont dans tous les cas régies par le contrat de participation que l'Organisateur stipule avec chacun d'eux.

En matière de Tva, précisons que si Expo 2015 S.p.A., en vertu du contrat et dans le cadre des activités susmentionnées, opérait en vertu d'un mandat sans représentation, elle ne perdrait pas le droit à la déduction de l'impôt débité par le fournisseur du fait que ces opérations concernent son activité complexe d'Organisateur, selon les termes précédemment décrits.

Naturellement, si l'Organisateur opérait en vertu d'un mandat de représentation, le fournisseur facturerait directement au Commissariat Général de Section du PVD en régime de non imposition à la TVA visé à l'article 10, alinéa 5, de l'Accord.

S'agissant des impôts directs, il est nécessaire d'expliquer que si Expo 2015 S.p.A. accomplissait les susdites activités en vertu d'un mandat de représentation, elle aurait dans tous les cas le droit de déduire les coûts y afférents, pour le montant prévu par le contrat de participation. Même si la facture relative aux biens et/ou aux services acquis est émise par le fournisseur directement au PVD en régime de non-imposition à la TVA, on estime que cette circonstance ne n'interdit pas la déduction de ces coûts sur le revenu d'entreprise réalisé par l'Organisateur. En effet, l'activité complexe d'Expo 2015 S.p.A. prévoit également le soutien des charges relatives à la participation à l'Expo Milano 2015

des PVD, y compris la réalisation et la gestion de leurs pavillons, comme le prévoient les susdits Règlements.

9. REALISATION ET/OU GESTION DES PAVILLONS DES PARTICIPANTS OFFICIELS PAR LE GENERAL CONTRACTOR

Il peut s'avérer que les Participants Officiels ou Non Officiels fassent appel pour la réalisation et/ou la gestion de leur Pavillon à un *General Contractor* (ci-après "GC"), à savoir une personne à laquelle ils confient la conclusion des contrats nécessaires à la réalisation et/ou la gestion de leur Pavillon.

Il peut également s'avérer que le *General Contractor* soit spécialement délégué par un Participant Officiel (*rectius* Commissaire Général de Section) pour accomplir la fonction de Commissariat Général de Section.

Lorsqu'il n'exerce pas cette fonction, le GC opère généralement en vertu d'un mandat de représentation. Dans le cadre des impôts directs, on estime que dans l'hypothèse où le GC serait une entreprise étrangère, opérant en vertu d'un mandat d'un Participant Officiel, l'exercice en Italie de l'activité de réalisation et/ou de gestion du Pavillon, même s'il s'agit en soi-même d'une activité commerciale, ne comporte pas nécessairement, la constitution d'un établissement stable dudit Participant. Une interprétation différente pénaliserait les Participants Officiels, en décourageant leur participation à l'Expo Milano 2015 lorsqu'ils se trouvent dans l'impossibilité de réaliser et/ou de gérer directement leur Pavillon.

La réalisation et/ou la gestion du Pavillon, effectuée par un GC, est en effet une activité permettant au Participant Officiel de participer à l'événement, qui en tant que tel se réfère aux activités institutionnelles d'exposition et non commerciales du Participant, pour lesquelles l'article 10, 1alinéa 1, de l'Accord prévoit l'exonération de toute imposition directe sur les biens, avoirs et revenus y afférents.

D'autre part, si la réalisation et/ou la gestion du Pavillon était effectuée directement par le Participant Officiel lui-même, les revenus, biens, avoirs y afférents seraient dans tous les cas exonérés de toute imposition sur le revenu, ainsi que de l'IRAP.

Dans le cadre de ces mêmes finalités, on arrive à une conclusion analogue lorsque le GC agit au nom et pour le compte d'un Participant Non Officiel et que son activité a pour but la réalisation et/ou la gestion du Pavillon de ce dernier.

En effet, on estime que l'article 16 de l'Accord avec le BIE, même avec une formulation différente, répond aux mêmes finalités de "facilitation" que l'article 10 de l'Accord.

Naturellement, si le Participant Non Officiel devait exercer dans son Pavillon une activité commerciale, parce que par exemple il ne se limiterait pas à exposer ses propres produits, mais procéderait aussi à leur vente, on se trouverait en présence d'un établissement stable imputable à celui-ci.

En matière de TVA, les services relatifs à la réalisation et/ou la gestion du Pavillon conservent la qualification de services relatifs à une activité de foire et d'exposition même s'ils ont été acquis par le GC. En effet, il s'agit d'opérations, dans tous les cas, fonctionnelles à la participation à l'Expo Milano 2015.

Par conséquent, concernant l'aspect de la territorialité, dans l'hypothèse où le GC serait une personne assujettie à la TVA (*B2B*), on applique les critères de liaison à caractère général visés à l'article 7-ter du D.P.R. n° 1972-633.

En particulier, les services fournis au GC :

- relèvent territorialement de l'Italie si le GC est assujetti à la TVA et établi sur le territoire de l'Etat;
- sont hors du champ de la TVA si le GC est assujetti à la TVA et non établi en Italie.

En revanche, si le GC n'exerce pas une activité commerciale dans son pays et que par conséquent il n'est pas soumis à la TVA, en matière de territorialité, le critère dérogatoire visé à l'article 7-quinquies, point a), du D.P.R. 1972-n°. 633, redevient applicable.

Dans ce cas, les services (à caractère d'exposition) fournis au GC doivent être assujettis à la TVA en Italie (*i.e.* lieu où se déroule l'exposition).

D'ailleurs, le régime TVA appliqué aux achats effectués par le GC diffère selon les modalités selon lesquelles ce dernier agit, à savoir selon qu'il agisse au nom et pour le compte du Participant Officiel (mandat de représentation), ou en son propre nom mais pour le compte du Participant Officiel (mandat sans représentation).

En particulier, si le GC agit en vertu d'un mandat de représentation, les prestations de services ou les cessions de biens, si elles relèvent territorialement de l'Italie, destinées au GC sont effectuées sous le même régime TVA de non-imposition que celui applicable au Participant Officiel, aux termes de l'article 10, alinéa 5, de l'Accord.

Par conséquent, le fournisseur émet la facture directement au Participant Officiel en régime de non-imposition. Le GC facture à son tour sa commission au Participant Officiel en régime de non-imposition à condition que - selon l'article 7-ter du D.P.R. n° 1972-633 - cette prestation relève territorialement de l'Italie.

En revanche, lorsque le GC agit en vertu d'un mandat sans représentation ou en vertu d'un contrat d'adjudication, les prestations de services ou les cessions de biens - si elles relèvent territorialement de l'Italie - destinées au GC sont assujetties à la TVA selon les règles ordinairement prévues. En effet, comme l'explique le paragraphe précédent, en application de l'article 3, alinéa 3 du D.P.R. n° 1972-633, les prestations de services fournies ou reçues du mandataire sans représentation sont considérées comme des prestations de services y compris dans les rapports entre le mandant et le mandataire et par conséquent, sur le plan objectif, sont considérées comme des opérations autonomes assujetties à la TVA.

Par conséquent, le fournisseur doit émettre une facture au GC en appliquant le taux de TVA prévu pour l'opération réalisée.

Le GC, à son tour, facture au Participant Officiel la même prestation de services fournie par le fournisseur, augmentée du montant/commission qui lui revient éventuellement, sous le régime de non-imposition prévu par l'article 10, alinéa 5, du D.P.R. n° 1972-633.

Il reste l'obligation pour le fournisseur d'émettre une facture pour les opérations ne relevant pas territorialement de l'Italie dans les cas prévus par l'article 21, alinéa 6-*bis*, du D.P.R. n° 1972-633 (pour de plus amples informations, consulter le paragraphe 7.1).

10. DROIT D'ACCES – TAUX DE LA TVA

Pour la détermination du lieu territorialement significatif pour les droits d'accès à l'Expo Milano 2015, on applique le critère dérogatoire visé à l'article 7-*quinquies* du D.P.R. n° 1972-633, selon lequel le lieu d'imposition des prestations de services pour l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, récréatives ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les services accessoires liés à l'accès, correspond au lieu où ces manifestations ont effectivement lieu, abstraction faite du statut du maître d'ouvrage (assujetti ou non assujetti à l'impôt).

Par conséquent, considérant la territorialité en Italie des droits d'accès à l'exposition, le régime TVA concrètement applicable est déduit de l'article 19, alinéa 3, de l'Accord.

Cette dernière disposition établit que les prestations fournies par l'Organisateur pour l'accès à l'Expo Milano 2015 - parmi lesquelles on considère le présent cas - ne sont pas incluses dans les prestations exonérées de TVA visées à l'article 10, premier alinéa, n° 22), du D.P.R. n° 1972-633 (*“prestations propres aux bibliothèques, discothèques et similaires et prestations inhérentes à la visite des musées, galeries, pinacothèques, monuments, villas, palais, parcs, jardins botaniques et zoologiques et similaires”*).

Par conséquent, les droits d'accès sont des prestations de services assujetties à la TVA et en

particulier, aux termes de l'article 46-ter, alinéa 4, du décret-loi n°201369 , doivent être assujettis à l'impôt en Italie au taux réduit de 10 pourcent.

En particulier, les prestations de services en question font partie de celles visées au -5 du tableau C, joint au D.P.R. n° 1972-633 ("*expositions et foires commerciales; expositions scientifiques, artistiques et industrielles, revues cinématographiques reconnues par arrêté du Ministre des finances et autres manifestations semblables*") et doivent par conséquent être certifiées par les titres d'accès émis à travers les instruments de mesure fiscale ou les billetteries automatisées selon les termes du décret du 13 juillet 2000, des dispositions du directeur de l'Agence des recettes du 23 juillet 2001, du 22 octobre 2002, du 3 août 2004, et du 4 mars 2008 ainsi que, concernant les titres d'accès à l'Expo Milano 2015, des dispositions du Directeur de l'agence des recettes du 9 mai 2014.

* * * *

Les Directions régionales veilleront à ce que les principes énoncés et les instructions fournies dans la présente circulaire soient ponctuellement observés par les Directions provinciales et leurs Bureaux.

LE DIRECTEUR DE L'AGENCE

Rossella Orlandi