

La rilevanza della stabile organizzazione ai fini IVA nella determinazione del pro-rata di detrazione

Commento alla sentenza pronunciata nella causa C-165/17, Morgan Stanley



Paolo Arginelli

Professore di Diritto Tributario,
Università Cattolica del Sacro Cuore,
Of Counsel, Maisto e Associati



Andrea Rottoli

Laurea in Economia presso l'Università Cattolica
del Sacro Cuore, Dottore commercialista,
Studio Maisto e Associati, Milano

La corretta applicazione del diritto di detrazione costituisce un elemento portante del funzionamento dell'IVA al fine di garantire la tassazione effettiva del valore aggiunto rispetto a ciascuno degli stadi della catena del valore. Nell'ambito delle operazioni attive che i soggetti passivi pongono in essere non tutte conferiscono il diritto di detrazione per decisione del legislatore. Il caso in commento trae origine da un diverso recepimento delle disposizioni previste in materia di esenzione IVA per le prestazioni finanziarie da parte di Francia e Regno Unito. Nel primo Stato, infatti, i contribuenti hanno il diritto di optare per la rinuncia all'esenzione IVA di alcune operazioni finanziarie garantendosi il diritto di detrazione dell'imposta a monte applicata sull'acquisto di beni e servizi utilizzati nell'esercizio di impresa. Nel Regno Unito, invece, le operazioni finanziarie sono esenti e non conferiscono il diritto di detrazione. Il caso affronta una fattispecie in cui una società inglese aveva costituito un sede secondaria in territorio francese, la quale, avendo esercitato l'opzione per la tassazione delle operazioni finanziaria, beneficiava del diritto detrazione e procedeva alla detrazione dell'imposta in relazione anche a spese sostenute nell'interesse esclusivo della propria casa madre.

sostenuti da una stabile organizzazione nell'esclusivo interesse della propria casa madre avendo riguardo: (i) al diverso regime IVA a cui le operazioni attive dei due soggetti coinvolti soggiacciono nei rispettivi Stati membri dell'Unione europea (UE); (ii) alla circostanza che le operazioni rese dalla stabile organizzazione nei confronti della casa madre (e viceversa) non costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA e, pertanto, non conferiscono alcun diritto di detrazione. La disamina operata dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE), sebbene offra un utile spunto di riflessione sulla corretta interpretazione dei principi che governano il diritto di detrazione, tuttavia trascura qualsiasi considerazione in merito al luogo di effettuazione delle operazioni nei confronti di soggetti passivi stabiliti in più di un Stato ed alla individuazione del committente in presenza di più Stati di stabilimento.

II. Il caso

Il caso rimesso alla CGUE dal Consiglio di Stato francese prende le mosse da un accertamento fiscale condotto sulla stabile organizzazione francese della società Morgan Stanley (la "Casa Madre") avente la propria sede principale nel Regno Unito. La stabile organizzazione svolgeva una attività propria nei confronti di clientela francese ed una attività di supporto alla Casa Madre. Essa aveva optato per l'imponibilità ai fini IVA delle proprie operazioni finanziarie[3] di talché era legittimata a detrarre integralmente l'IVA afferente ai costi per beni e servizi acquistati per effettuare le proprie operazioni[4]. Dalla lettura della sentenza risulta che la stabile organizzazione aveva detratto integralmente sia l'imposta afferente all'acquisto di servizi nell'esclusivo interesse dell'attività svolta in favore della Casa Madre, sia l'imposta relative a "spese miste",

I. Introduzione.....	537
II. Il caso.....	537
III. L'analisi della CGUE.....	538
IV. Considerazioni conclusive.....	538

I. Introduzione

La controversia in commento[1], preceduta dalle conclusioni dell'Avvocato Generale del 3 ottobre 2018[2], riguarda la determinazione della percentuale di detrazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) afferente ai costi per servizi

[1] Il testo della sentenza è disponibile al seguente link: <https://bit.ly/2KG0b1E> (consultato il 19.11.2019).

[2] Causa C-165/17, Morgan Stanley.

[3] La Francia ha recepito l'opzione prevista dall'art. 137 Direttiva n. 2006/112/CE (cd. "Direttiva IVA"), a mente della quale gli "Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle [...] operazioni finanziarie di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b a g".

[4] Il volume di affari della stabile organizzazione era costituito da operazioni imponibili IVA in virtù dell'esercizio dell'opzione. Le prestazioni effettuata dalla stabile organizzazione nei confronti della Casa Madre non avevano, invece, alcuna rilevanza ai fini IVA in ossequio ai principi recati dalla CGUE nella sentenza del 23 marzo 2006, causa C-210/04, FCE Bank.

afferenti cioè alla propria attività imponibile ed alle operazioni rese nei confronti della Casa Madre. In tale contesto, le autorità fiscali francesi contestavano:

- a) la detrazione dell'IVA operata dalla stabile organizzazione sulle spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi nell'esclusivo interesse della Casa Madre in quanto prestazioni di servizi estranee al campo di applicazione del tributo^[5]. In particolare, l'autorità fiscale francese riteneva che l'IVA relativa a spese sostenute per operazioni nei confronti della Casa Madre avrebbe dovuto essere detratta secondo il *pro-rata* di detrazione di quest'ultima;
- b) la detrazione dell'IVA operata dalla stabile organizzazione sulle spese miste;
- c) la Casa Madre impugnava gli avvisi di accertamento per il recupero dell'IVA detratta sino al Consiglio di Stato che sospendeva il giudizio rimettendo alla CGUE i seguenti quesiti:
 - 1) se le disposizioni che regolano il diritto di detrazione nella Direttiva IVA richiedano l'applicazione del *pro-rata* di detraibilità della stabile organizzazione oppure della Casa Madre oppure ancora un *pro-rata* specifico risultante dalla combinazione di norme applicabili nei due Stati membri coinvolti per determinare l'imposta detraibile sostenuta dalla stabile organizzazione per spese destinate esclusivamente alla realizzazione di operazioni della Casa Madre;
 - 2) quali norme debbano essere applicate per procedere alla detrazione delle spese miste.

III. L'analisi della CGUE

L'analisi della CGUE muove dagli artt. 168 e 169 Direttiva IVA che regolano il diritto di detrazione con riferimento, rispettivamente, all'IVA assolta nello Stato membro in cui sono svolte le operazioni attive ed all'IVA assolta fuori da tale Stato. In particolare, l'art. 169, comma 1, lett. a riconosce il diritto di detrazione dell'IVA assolta da un soggetto passivo in uno Stato diverso da quello in cui effettua le proprie operazioni attive nella misura in cui tale imposta risulti detraibile ove l'acquisto sia effettuato nello Stato in cui le operazioni attive sono svolte.

Sulla scorta di tale principio, la CGUE ha ritenuto che la detrazione dell'IVA afferente agli acquisti effettuati dalla stabile organizzazione francese per consentire alla Casa Madre di rendere i propri servizi finanziari dovesse determinarsi in base al *pro-rata* di detraibilità che spetterebbe nel caso in cui le operazioni rese dalla Casa Madre fossero effettuate in Francia (anche in ragione dell'esercizio dell'opzione per la tassazione delle operazioni finanziarie esercitata dalla Casa Madre). In merito, la CGUE ha chiarito che tale interpretazione recepisce le indicazioni già fornite dalla CGUE nella sentenza *Le Crédit Lyonnais*, in cui è stato respinto il principio del cd. "metodo del *pro-rata* mondiale"^[6].

[5] Cfr. Sentenza del 23 marzo 2006, causa C-210/04, *FCE Bank*.

[6] Cfr. Sentenza del 12 settembre 2013, causa C-388/11. Dalle motivazioni della sentenza emerge come la CGUE abbia respinto la tesi secondo la quale il *pro-rata* di una sede centrale dovrebbe essere determinato dal volume di affari di tutte le sedi secondarie secondo il principio della unicità della soggettività passiva.

Per quanto attiene, invece, alle spese generali, sostenute dalla stabile organizzazione per l'effettuazione delle proprie prestazioni di servizi e nell'interesse della Casa Madre, la CGUE ha ritenuto che l'imposta dovesse essere detratta in ragione di un *pro-rata* calcolato in base al rapporto tra:

- il volume di affari delle operazioni poste in essere dalla stabile organizzazione, che le conferiscono il diritto di detrazione, aumentato del volume di affari delle operazioni che, ove ipoteticamente effettuate in Francia dalla Casa Madre, avrebbero garantito alla Casa Madre il diritto di detrazione; e
- il volume di affari complessivo di tutte le operazioni rilevanti ai fini IVA, effettuate tanto dalla stabile organizzazione, quanto dalla Casa Madre.

Ad avviso della CGUE, tale soluzione non costituirebbe una violazione del divieto di *pro-rata* mondiale, in quanto la percentuale di detrazione così calcolata non sarebbe la sommatoria del *pro-rata* di MS e del *pro-rata* della stabile organizzazione, ma piuttosto un rideterminazione del *pro-rata* generale nel presupposto (che si esaurisce in una *factio iuris*) che l'unico soggetto passivo sia residente in Francia.

IV. Considerazioni conclusive

La sentenza in commento elabora una attenta analisi del diritto di detrazione nel caso in cui il soggetto passivo sia stabilito in più di uno Stato membro dell'UE.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata e sottoposta all'attenzione alla CGUE, il presupposto dell'analisi è – e non potrebbe essere altrimenti – il principio secondo cui, per l'acquisto di beni e servizi relativi alle operazioni effettuate dalla stabile organizzazione nel suo esclusivo interesse, il diritto di detrazione deve essere integrale, in ragione dell'opzione esercitata dal contribuente per la tassazione delle operazioni a valle. La CGUE ha, tuttavia, escluso che tale principio possa trovare applicazione anche con riferimento agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'interesse (esclusivo e concorrente) della Casa Madre, in ragione del fatto che tale estensione determinerebbe un indebito vantaggio d'imposta a favore del contribuente.

A tal fine, la CGUE ha sancito il (diverso) principio secondo il quale la detrazione dell'IVA afferente agli acquisti effettuati dalla stabile organizzazione francese per consentire alla Casa Madre di rendere i propri servizi finanziari dovesse determinarsi in base al *pro-rata* di detraibilità che spetterebbe nel caso in cui le operazioni rese dalla Casa Madre fossero effettuate in Francia. In merito, è legittimo domandarsi se il giudice del rinvio non avrebbe dovuto formulare la propria questione pregiudiziale alla CGUE in modo differente. Dalla lettura dell'art. 11 Regolamento n. 282/2011 del Consiglio, infatti, sembra desumersi che una stabile organizzazione possa qualificarsi come centro di imputazione di operazioni passive (nello specifico servizi) solo nell'ipotesi in cui le stesse siano volte al soddisfacimento di esigenze proprie della stabile organizzazione stessa.

Si deve rammentare, in proposito, che il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA trova la sua genesi nella giurisprudenza della CGUE^[7], quale strumento giuridico volto a consentire un'applicazione "razionale" delle regole di rilevanza territoriale delle operazioni poste in essere da parte dei contribuenti. Sulla scorta di tale circostanza, è da valutarsi se non sia maggiormente corretto ritenere che i servizi (o i beni) acquistati da una stabile organizzazione nell'interesse esclusivo della propria sede principale debbano essere considerati come acquistati direttamente da tale sede principale. Il risultato a cui si giungerebbe, invero, parrebbe logico rispetto ad una corretta applicazione del principio di neutralità del tributo: se ad es. in relazione ai servizi acquistati in Francia, nell'interesse esclusivo della Casa Madre, la committente fosse quest'ultima, quale risultato finale la prestazione dovrebbe essere tassata nel Regno Unito in perfetta parità di trattamento rispetto ad un servizio che la Casa Madre acquista direttamente nello Stato di residenza.

[7] Cfr. Sentenza del 4 luglio 1985, causa C-168/84, *Berkholz*; sentenza del 20 febbraio 1997, causa C-260/95, *DFDS*; sentenza del 17 luglio 1997, causa C-190/95, *ARO Lease*; sentenza del 7 maggio 1998, causa C-390/96, *Lease Plan*; sentenza del 16 ottobre 2014, causa C-605/12, *Welmory*.