

IVA

Pro rata “combinato” per la detrazione Iva della stabile organizzazione

di Marco Peirolo

La **Corte di giustizia**, con la **sentenza resa nella causa C-165/17 del 24 gennaio 2019**, è intervenuta in merito alle **modalità di calcolo del pro rata di detrazione** nell'ambito di una controversia insorta, in Francia, tra l'Autorità fiscale e la **stabile organizzazione** della *Morgan Stanley*.

La stabile organizzazione ha sostenuto delle **spese** che, a valle, erano destinate, rispettivamente, all'effettuazione delle operazioni della casa madre situata nel Regno Unito e all'effettuazione, allo stesso tempo, sia delle operazioni della casa madre, sia di quelle della **stabile organizzazione**.

Siccome quest'ultima ha optato per l'**imponibilità dei servizi finanziari**, la stabile organizzazione ha esercitato la detrazione dell'Iva per entrambe le tipologie di spese, in base al **pro rata “nazionale”**, pari al 100%. Di diverso avviso l'Autorità fiscale, secondo la quale la detrazione è ammessa limitatamente alla quota dell'imposta derivante dall'applicazione di un **pro rata “sovranazionale”**, calcolato tenendo conto sia delle operazioni effettuate dalla casa madre, sia di quelle poste in essere dalla stabile organizzazione, evidentemente nel presupposto che la casa madre non avesse optato, nel Regno Unito, per l'imponibilità dei servizi finanziari.

Le **possibili soluzioni** sono riassunte nella **duplice questione pregiudiziale** sottoposta al vaglio della Corte, con la **prima** delle quali si chiede se “*lo Stato membro di immatricolazione della succursale applichi alle spese esclusivamente sostenute da quest'ultima a beneficio delle operazioni effettuate dalla sede centrale, situata in un altro Stato membro, a) un pro rata di detrazione solo in funzione delle operazioni che tale succursale realizza nello Stato membro di immatricolazione e ai sensi delle norme applicabili in tale Stato membro, b) un pro rata di detrazione ai sensi delle norme applicabili nello Stato membro in cui è situata la sede centrale, o c) un pro rata di detrazione «specifico» combinante le norme applicabili in ciascuno degli Stati membri interessati, in particolare tenendo conto dell'«eventuale esistenza di un regime di opzione» per l'assoggettamento delle operazioni all'Iva*”.

La **seconda questione** è riferita all'altra tipologia di spese oggetto di controversia, vale a dire le **spese sostenute dalla stabile organizzazione** per effettuare, allo stesso tempo, le operazioni della casa madre e quelle proprie.

È il caso di osservare che la **Corte di giustizia**, con la sentenza di cui alla [causa C-388/11 del 12 settembre 2013](#) (*Le Crédit Lyonnais*), si è già occupata del *pro rata* “sovranazionale” nell’ambito di una vicenda avente per oggetto la **legittimità**, per una **banca francese**, di calcolare la percentuale di detrazione tenendo conto non solo delle operazioni attive effettuate in Francia, ma anche di quelle poste in essere dalle proprie stabili organizzazioni di altri Stati membri.

Nell’occasione, la Corte ha negato tale possibilità, mettendo in luce che **occorre considerare distintamente le operazioni attive da quelle passive**, laddove, dal rapporto tra gli [articoli 168 e 169, lett. a](#), [Direttiva 2006/112/CE](#), si desume che l’esercizio della detrazione si riferisce alle operazioni attive territorialmente rilevanti, rispettivamente, nello Stato membro in cui l’acquisto è effettuato ([articolo 168](#)) e in altro Stato membro, ma che darebbero diritto alla detrazione se fossero effettuate nello Stato membro in cui l’imposta è dovuta ([articolo 169, lett. a](#)).

In sostanza, il **principio di unicità del soggetto passivo Iva** (casa madre e stabile organizzazione), già consacrato dalla sentenza *FCE Bank* ([causa C-210/04 del 23 marzo 2006](#)), implica **che tutte le operazioni passive** siano imputabili alla casa madre, **ove a valle generino operazioni ad essa riconducibili**, anche se poste in essere dalla stabile organizzazione, mentre le operazioni attive di quest’ultima **non possono essere sommate** a quelle della casa madre ai fini della determinazione di un unico *pro rata*.

Il risultato è il calcolo di un **pro rata specifico**, che **combina** le **norme applicabili in ciascuno degli Stati membri interessati**.

Nella specie, “*per quanto riguarda le spese sostenute da una succursale immatricolata in uno Stato membro, le quali siano destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni assoggettate all’Iva sia ad operazioni esentate da tale imposta, realizzate dalla casa madre di detta succursale stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un pro rata di detrazione corrispondente ad una frazione il cui denominatore è rappresentato dal volume d’affari, al netto dell’Iva, costituito da queste sole operazioni ed il cui numeratore è rappresentato dalle operazioni soggette ad imposta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato membro di immatricolazione della succursale di cui sopra, compreso il caso in cui tale diritto a detrazione consegua dall’esercizio di un’opzione, esercitata da tale succursale, consistente nell’assoggettare ad Iva le operazioni realizzate in quest’ultimo Stato*”.

Riguardo, invece, alle spese sostenute dalla **stabile organizzazione** per effettuare, **allo stesso tempo, le operazioni della casa madre e quelle proprie**, “*occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale pro rata di detrazione, delle operazioni realizzate tanto dalla summenzionata succursale quanto dalla sua casa madre, con la precisazione che nel numeratore della frazione di cui sopra devono figurare, oltre alle operazioni soggette ad imposta effettuate da detta succursale, soltanto le operazioni soggette ad imposta realizzate dalla casa madre suddetta che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato di immatricolazione della succursale in parola*”.

Seminario di specializzazione

IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO TRA PECULIARITÀ, INTERROGATIVI ED OPPORTUNITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)