Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

24 gennaio 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Beni e servizi utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti (beni e servizi ad uso promiscuo) – Determinazione del prorata di detrazione applicabile – Succursale stabilita in uno Stato membro diverso da quello della sede principale della società – Spese effettuate dalla succursale, destinate esclusivamente alla realizzazione delle operazioni della casa madre – Spese generali della succursale concorrenti alla realizzazione sia delle proprie operazioni sia di quelle della casa madre»

Nella causa C-165/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con decisione del 29 marzo 2017, pervenuta in cancelleria il 3 aprile 2017, nel procedimento

Morgan Stanley & Co International plc

contro

Ministre de l'Économie et des Finances,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente della Settima Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1º marzo 2018,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Morgan Stanley & Co International plc, da C. Aldebert e C. Reinbold, avocats;

– per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière e S. Ghiandoni, in qualità di agenti;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da N. Gossement e R. Lyal, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 ottobre 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e dell'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «Sesta direttiva»), nonché degli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Morgan Stanley & Co International plc (in prosieguo: la «Morgan Stanley») al Ministre de l'Économie et des Finances (Ministro dell'Economia e delle Finanze, Francia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), avente ad oggetto la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta dalla succursale parigina della Morgan Stanley (in prosieguo: la «succursale parigina»), in primo luogo, per le spese destinate alla realizzazione delle operazioni della casa madre situata nel Regno Unito e, in secondo luogo, per le spese generali concorrenti alla realizzazione sia delle operazioni della casa madre che di quelle della succursale.

Contesto normativo

Sesta direttiva

3 A norma dell'articolo 4, paragrafo 1, della Sesta direttiva, si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2 del medesimo articolo 4, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

4 L'articolo 13, punto B, lettera d), della citata direttiva enunciava che le operazioni finanziarie menzionate in tale disposizione erano esentate dall'IVA.

5 L'articolo 13, punto C, della medesima direttiva recitava:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

(…)

b) operazioni di cui al punto B, lettere d), (…)

(…)».

6 L'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, della Sesta direttiva disponeva:

«2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(…)

3. Gli Stati membri accordano altresì ad ogni soggetto passivo la deduzione o il rimborso dell'[IVA] di cui al paragrafo 2 nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini:

a) di sue operazioni relative alle attività economiche di cui all'articolo 4, paragrafo 2, effettuate all'estero, che darebbero diritto a deduzione se fossero effettuate all'interno del paese;

(…)

5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'[IVA] relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

(…)».

7 L'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva era così formulato:

«Il prorata di deduzione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

– al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,

– al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'[IVA], relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore».

8 A partire dal 1º gennaio 2007, nell'ambito di una rifusione della Sesta direttiva, le disposizioni di quest'ultima sono state sostituite da quelle della direttiva 2006/112.

Direttiva 2006/112

9 L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

10 L'articolo 137, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva stabilisce che gli Stati membri possono concedere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni finanziarie contemplate all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da b) a g), della medesima direttiva.

11 L'articolo 168 della citata direttiva recita:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(…)».

12 L'articolo 169 della medesima direttiva è così formulato:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

(…)».

13 L'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 ha il seguente tenore:

«Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo».

14 L'articolo 174, paragrafo 1, della citata direttiva è così formulato:

«Il prorata di detrazione risulta da una frazione che presenta i seguenti importi:

a) al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione a norma degli articoli 168 e 169;

b) al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione.

(…)».

15 L'articolo 175, paragrafo 1, della citata direttiva precisa che il prorata di detrazione è determinato su base annuale, è stabilito in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 Risulta dalla decisione di rinvio che la succursale parigina, in quanto stabile organizzazione, è assoggettata all'IVA in Francia. Essa è stata sottoposta a due verifiche contabili vertenti, in relazione a tale imposta, sui periodi dal 1º dicembre 2002 al 30 aprile 2005 e dal 1º dicembre 2005 al 30 aprile 2009.

17 In occasione di tali verifiche si è constatato che la succursale suddetta, da un lato, realizzava operazioni bancarie e finanziarie per i propri clienti locali, per le quali essa aveva optato per l'assoggettamento all'IVA, e, dall'altro, forniva servizi alla casa madre situata nel Regno Unito, a fronte dei quali essa riceveva dei bonifici. Detta succursale ha detratto la totalità dell'IVA che aveva gravato sulle spese relative a queste due categorie di prestazioni.

18 L'amministrazione tributaria ha considerato che l'IVA che aveva gravato sull'acquisto dei beni e dei servizi utilizzati esclusivamente per le operazioni interne realizzate con la casa madre situata nel Regno Unito non poteva conferire un diritto a detrazione in quanto tali operazioni erano situate al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA, ma ha nondimeno ammesso, a titolo di misura di correzione equitativa, la detrazione di una frazione dell'imposta in questione mediante applicazione del prorata di detrazione della casa madre suddetta, fatte salve le esclusioni del diritto a detrazione vigenti in Francia. Relativamente alle spese miste, concernenti le operazioni realizzate contemporaneamente con la casa madre situata nel Regno Unito e con i clienti della succursale parigina, l'amministrazione tributaria ha considerato che esse erano detraibili soltanto parzialmente ed ha applicato il prorata di detrazione della casa madre, con una correzione corrispondente al volume d'affari della succursale parigina conferente un diritto a detrazione, fatte salve le esclusioni del diritto a detrazione vigenti in Francia.

19 In considerazione di tali rettifiche, l'amministrazione tributaria ha inviato alla Morgan Stanley degli avvisi di accertamento per il pagamento dell'IVA richiesta. Il Tribunal administratif de Montreuil (Tribunale amministrativo di Montreuil, Francia) ha respinto le domande della Morgan Stanley intese ad ottenere lo sgravio dal pagamento dei relativi importi. Gli appelli interposti contro le decisioni di tale giudice sono stati, a loro volta, respinti dalla Cour administrative d'appel de Versailles (Corte amministrativa d'appello di Versailles, Francia).

20 Investito di un'impugnazione proposta contro la sentenza emessa in appello, il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) si chiede, da un lato, per quanto riguarda le spese sostenute da una succursale stabilita in un primo Stato membro, che siano destinate esclusivamente alla realizzazione di operazioni della sua casa madre stabilita in un altro Stato membro, se le disposizioni della Sesta direttiva e quelle della direttiva 2006/112 implichino che lo Stato membro di immatricolazione della succursale applichi a tali spese il prorata di detrazione della succursale, quello della casa madre, oppure ancora un prorata di detrazione specifico, ispirandosi alla soluzione adottata, per quanto riguarda il diritto al rimborso, nella sentenza del 13 luglio 2000, Monte dei Paschi di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), che combini le norme applicabili negli Stati membri di immatricolazione della succursale e della casa madre, in particolare tenendo conto dell'eventuale esistenza di un regime di opzione per l'assoggettamento ad IVA delle operazioni.

21 Dall'altro lato, il giudice del rinvio s'interroga in merito alle norme applicabili alle spese sopportate da una succursale, le quali concorrano alla realizzazione delle sue operazioni nel suo Stato membro di immatricolazione e alla realizzazione delle operazioni della casa madre, segnatamente con riguardo alla nozione di spese generali ed al prorata di detrazione.

22 Alla luce di tali circostanze, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nel caso in cui le spese sopportate da una succursale stabilita in un primo Stato membro siano destinate esclusivamente alla realizzazione delle operazioni della sua casa madre stabilita in un altro Stato membro, le disposizioni di cui agli articoli 17, paragrafi 2, 3 e 5, e 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva (…), riprese negli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva [2006/112], debbano essere interpretate nel senso che esse implicano che lo Stato membro della succursale applichi a tali spese il prorata di detrazione della succursale, determinato in funzione delle operazioni da questa realizzate nel proprio Stato di immatricolazione e delle norme applicabili in tale Stato, oppure il prorata di detrazione della casa madre, oppure ancora un prorata di detrazione specifico

combinante le norme applicabili negli Stati membri di immatricolazione della succursale e della casa madre, in particolare tenendo conto dell'eventuale esistenza di un regime di opzione per l'assoggettamento delle operazioni all'[IVA].

2) Quali norme occorra applicare nell'ipotesi particolare in cui le spese sopportate dalla succursale concorrano alla realizzazione delle sue operazioni nel suo Stato di immatricolazione e alla realizzazione delle operazioni della casa madre, segnatamente con riguardo alla nozione di spese generali ed al prorata di detrazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

23 In via preliminare, occorre rilevare che la controversia di cui al procedimento principale riguarda i periodi d'imposta che vanno dall'anno 2002 all'anno 2009. Date tali circostanze, a tale controversia sono applicabili tanto la Sesta direttiva quanto la direttiva 2006/112, che ha proceduto alla rifusione della Sesta direttiva a partire dal 1º gennaio 2007.

24 Inoltre, nella misura in cui la prima questione pregiudiziale verte sul prorata di detrazione che la succursale parigina deve applicare alle spese da essa sopportate per la realizzazione delle operazioni della casa madre situata nel Regno Unito, occorre considerare che tale questione si riferisce alle spese, sostenute da detta succursale, che siano destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni assoggettate all'IVA sia ad operazioni esentate da tale imposta nello Stato membro della casa madre suddetta (in prosieguo: le «spese per usi promiscui»), ciò che d'altronde è stato confermato nelle osservazioni scritte della Morgan Stanley.

25 Da tali osservazioni risulta altresì che il regime di opzione menzionato nella prima questione si riferisce all'opzione esercitata dalla succursale parigina, in applicazione della normativa nazionale che ha trasposto l'articolo 13, punto C, primo comma, della Sesta direttiva e l'articolo 137, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, al fine di assoggettare all'IVA le operazioni bancarie e finanziarie della Morgan Stanley in Francia, le quali sarebbero esentate da tale imposta in caso di mancato esercizio dell'opzione suddetta.

26 Pertanto, con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, debbano essere interpretati nel senso che, 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 situata in un altro Stato membro, occorre applicare il prorata di detrazione della succursale in parola, determinato in funzione delle operazioni da questa realizzate nel proprio Stato membro di immatricolazione e delle norme applicabili in tale Stato, il prorata di detrazione della summenzionata casa madre, oppure un prorata di detrazione specifico, combinante le norme applicabili nello Stato membro di immatricolazione della succursale suddetta e le norme applicabili nello Stato membro della casa madre di cui sopra, nell'ipotesi in cui tale succursale abbia optato per assoggettare all'IVA le operazioni realizzate nel suo Stato membro di immatricolazione, le quali sarebbero state esentate da questa imposta in caso di mancato esercizio di tale opzione.

27 Per rispondere a tale questione, occorre, in primo luogo, ricordare che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata per i beni da essi acquistati e i servizi da loro ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Tale diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può

essere assoggettato a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 37 e 38 nonché la giurisprudenza ivi citata).

28 Il sistema delle detrazioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dal peso dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste ultime siano, in linea di principio, esse stesse assoggettate all'IVA (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata).

29 A questo proposito, risulta dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della Sesta direttiva e dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 che il soggetto passivo ha diritto, nello Stato membro nel quale effettua le proprie operazioni soggette ad imposta, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o pagata in tale Stato membro per beni e servizi, qualora tali beni o servizi siano stati utilizzati a valle da detto soggetto passivo ai fini delle operazioni summenzionate (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata).

30 La Corte ha così statuito che, affinché l'IVA sia detraibile, le operazioni effettuate a monte devono presentare un nesso diretto e immediato con operazioni realizzate a valle, conferenti un diritto a detrazione. Infatti, il diritto di detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle, conferenti un diritto a detrazione (sentenza del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 23 e la giurisprudenza ivi citata).

31 Inoltre, a norma dell'articolo 17, paragrafo 3, lettera a), della Sesta direttiva e dell'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, il soggetto passivo è legittimato a detrarre l'imposta dovuta o pagata per i beni e i servizi utilizzati ai fini delle operazioni effettuate al di fuori dello Stato membro contemplato al punto 29 della presente sentenza, le quali conferirebbero un diritto a detrazione qualora fossero effettuate in tale Stato membro.

32 Pertanto, il diritto a detrazione previsto dalle disposizioni citate al punto precedente sussiste alla duplice condizione, da un lato, che le operazioni di un soggetto passivo effettuate in uno Stato membro diverso dallo Stato nel quale l'IVA è dovuta o pagata per i beni e i servizi utilizzati ai fini della realizzazione di queste operazioni vengano tassate nel primo dei suddetti Stati membri e, dall'altro, che tali operazioni siano del pari tassate qualora vengano effettuate nel secondo dei suddetti Stati (v., in tal senso, sentenze del 13 luglio 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punto 28, e del 22 dicembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punti 31 e 32).

33 Per quanto riguarda la seconda di queste condizioni, in assenza di ulteriori precisazioni all'articolo 17, paragrafo 3, lettera a), della Sesta direttiva e all'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, occorre considerare che essa risulta in particolare soddisfatta in una situazione, come quella di cui al procedimento principale, nella quale le operazioni tassate nello Stato membro della casa madre sono tassate anche nello Stato membro di immatricolazione della succursale che ha sostenuto le spese ad esse correlate in ragione di un'opzione esercitata dalla succursale medesima in base alla normativa nazionale che ha trasposto l'articolo 13, punto C, primo comma, della Sesta direttiva e l'articolo 137, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112.

34 In secondo luogo, occorre ricordare che l'articolo 4, paragrafo 1, della Sesta direttiva e l'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 definiscono i «soggetti passivi» ai fini dell'IVA come i soggetti che esercitano un'attività economica «in modo indipendente» (v., in tal senso, sentenze del 23 marzo 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punto 33, e del 7 agosto 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punto 40).

35 Nel caso di una società la cui sede centrale si trovi in uno Stato membro e la cui succursale sia immatricolata in un altro Stato membro, risulta dalla giurisprudenza della Corte che la casa madre e la succursale costituiscono un unico e medesimo soggetto passivo ai fini dell'IVA, salvo che sia dimostrato che la succursale svolge un'attività economica indipendente, ciò che si realizzerebbe in particolare nel caso in cui detta succursale sopportasse il rischio economico inerente alla sua attività (v., in tal senso, sentenza del 7 agosto 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punto 41 e la giurisprudenza ivi citata).

36 Nel caso di specie, nessun elemento del fascicolo a disposizione della Corte lascia supporre che la succursale parigina agisca in modo indipendente rispetto alla casa madre situata nel Regno Unito, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 35 della presente sentenza. Pertanto, e salvo verifica da parte del giudice del rinvio, occorre considerare che detta succursale e detta casa madre costituiscono un unico soggetto passivo ai fini dell'IVA.

37 In tale contesto, occorre ricordare che una prestazione è imponibile soltanto qualora esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni (sentenze del 23 marzo 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punto 34, e del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 24).

38 Dunque, occorre rilevare che, in mancanza di un rapporto giuridico tra una succursale e la sua casa madre, che insieme formano un unico soggetto passivo, le prestazioni reciproche scambiate tra tali entità costituiscono flussi interni non imponibili, a differenza delle operazioni soggette ad imposta realizzate con soggetti terzi.

39 Ne consegue che una succursale immatricolata in uno Stato membro è legittimata a detrarre, in questo Stato, l'IVA gravante sui beni e sui servizi acquistati che presentino un nesso diretto e immediato con la realizzazione delle operazioni soggette ad imposta, ivi comprese quelle della sua casa madre stabilita in un altro Stato membro, con la quale tale succursale forma un unico soggetto passivo, a condizione che queste ultime operazioni conferiscano un diritto a detrazione anche qualora siano state effettuate nello Stato di immatricolazione della succursale suddetta.

40 In terzo luogo, per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare sia operazioni che danno diritto a detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, la detrazione è ammessa, a norma dell'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, che corrisponde all'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva, soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni. A questo scopo, un prorata di detrazione deve essere determinato, in conformità degli articoli 174 e 175 della citata direttiva 2006/112, «per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo».

41 Tale regime di prorata si applica, in particolare, nel caso in cui una succursale immatricolata in uno Stato membro sostenga delle spese ai fini sia delle operazioni soggette ad imposta sia delle operazioni esentate da IVA realizzate dalla sua casa madre stabilita in un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 13 luglio 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punti da 26 a 28).

42 La Corte ha avuto modo di precisare che il regime di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva e dall'articolo 173, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112, nonché i metodi di detrazione che tale regime comporta, si applicano soltanto ai beni e ai servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare sia operazioni economiche che conferiscono un diritto a detrazione, sia

operazioni economiche che non conferiscono tale diritto a detrazione, vale a dire soltanto a beni e servizi ad uso promiscuo (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 40; del 16 luglio 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, punto 26, nonché del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punto 26).

43 Al contrario, i beni e i servizi utilizzati dal soggetto passivo unicamente per effettuare operazioni economiche che danno diritto a detrazione non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva o dell'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, bensì ricadono, per quanto riguarda il regime di detrazione, rispettivamente sotto l'articolo 17, paragrafo 2, della Sesta direttiva e sotto l'articolo 168 della citata direttiva 2006/112 (sentenza del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 41).

44 Discende da tale giurisprudenza che, come in sostanza rilevato dalla Commissione all'udienza, la precisazione contenuta all'articolo 17, paragrafo 5, secondo comma, della Sesta direttiva e all'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112, secondo cui, per i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo al fine di realizzare sia operazioni soggette ad imposta sia operazioni esentate dall'IVA, il prorata di detrazione deve essere determinato «per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo», si riferisce alla totalità delle operazioni di cui sopra, alle quali siano stati destinati i summenzionati beni e servizi ad uso promiscuo acquistati dal soggetto passivo, ad esclusione delle altre operazioni economiche realizzate da quest'ultimo.

45 Pertanto, nella misura in cui, in aggiunta alle spese per usi promiscui, il soggetto passivo acquisti beni e servizi che vengono utilizzati esclusivamente per operazioni assoggettate all'IVA, l'IVA gravante su tali beni e servizi può essere integralmente detratta, in conformità dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3, della Sesta direttiva, nonché degli articoli 168 e 169 della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 27 e la giurisprudenza ivi citata). Viceversa, l'IVA gravante sui beni e sui servizi utilizzati esclusivamente ai fini di eventuali operazioni esentate da tale imposta non conferisce alcun diritto a detrazione.

46 Ne consegue che, nel caso delle spese per usi promiscui sostenute da una succursale immatricolata in uno Stato membro, destinate, in via esclusiva, sia ad operazioni soggette ad imposta sia ad operazioni esentate dall'IVA realizzate dalla casa madre di detta succursale, stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un prorata di detrazione, il cui denominatore è costituito dal volume d'affari, al netto dell'IVA, relativo all'insieme di tali operazioni, ad esclusione delle altre operazioni realizzate dal soggetto passivo, seguendo la metodologia contemplata dall'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva nonché dagli articoli 174 e 175 della direttiva 2006/112. A questo proposito, occorre precisare che, in conformità dell'articolo 17, paragrafo 3, della Sesta direttiva e dell'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112, nonché della giurisprudenza citata al punto 32 della presente sentenza, soltanto il volume d'affari, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni soggette ad imposta realizzate dalla casa madre che conferirebbero un diritto a detrazione anche qualora fossero effettuate nello Stato membro di immatricolazione della succursale, può figurare al numeratore della frazione che costituisce il prorata di detrazione.

47 Occorre inoltre precisare che il prorata di detrazione indicato al punto precedente non può necessariamente essere qualificato come «prorata di detrazione della casa madre», così come prospettato nella prima questione pregiudiziale sollevata. Infatti, vengono in considerazione soltanto le operazioni realizzate dalla casa madre alle quali siano state destinate le spese per usi promiscui della succursale.

48 La Morgan Stanley sostiene che lo Stato membro di immatricolazione della succursale deve applicare all'insieme delle sue spese sostenute a monte, quale che sia il loro nesso con l'attività della casa madre stabilita in un altro Stato membro, il prorata di detrazione della succursale medesima, determinato in funzione delle sole operazioni che quest'ultima realizza nello Stato in cui è immatricolata. Tuttavia, tale interpretazione non può essere accolta.

49 Infatti, ai fini del calcolo del prorata di detrazione applicabile alle spese per usi promiscui di una succursale, una soluzione siffatta non tiene conto, in contrasto con la giurisprudenza citata al punto 30 della presente sentenza, delle operazioni realizzate dalla casa madre di quest'ultima con le quali tali spese presentino un nesso diretto e immediato.

50 Tale interpretazione non è inficiata dalla giurisprudenza risultante dalla sentenza del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), giurisprudenza che la Morgan Stanley cita a sostegno della propria argomentazione. Vero è che, ai punti 40 e 55 di tale sentenza, la Corte ha statuito che, per la determinazione del prorata di detrazione dell'IVA ad essa applicabile in virtù del regime di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva, una società la cui sede sia situata in uno Stato membro non può prendere in considerazione il volume d'affari realizzato dalle sue succursali stabilite in altri Stati membri.

51 Tuttavia, a questo proposito occorre rilevare che, come risulta in particolare dal punto 19 di detta sentenza, la Corte veniva interrogata in quella causa in merito alla possibilità di prendere in considerazione il volume d'affari complessivo di tali succursali, inteso come l'insieme delle loro entrate. Così, la Corte ha sottolineato in particolare, al punto 38 della sentenza del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), che il fatto di tener conto del volume d'affari realizzato da tutte le stabili organizzazioni di cui il soggetto passivo dispone in altri Stati membri, al fine di determinare il prorata di detrazione applicabile alla casa madre, avrebbe l'effetto di far aumentare, per tutti gli acquisti che tale soggetto passivo ha effettuato nello Stato membro nel quale si trova la sua sede principale, la quota di IVA che tale sede può detrarre, quand'anche una parte di tali acquisti non abbia alcun nesso con le attività delle stabili organizzazioni stabilite al di fuori di detto Stato. Pertanto, il valore del prorata di detrazione applicabile sarebbe falsato.

52 Ne consegue che, nella sentenza suddetta, la Corte ha escluso la presa in considerazione, nel calcolo del prorata di detrazione della sede centrale di un soggetto passivo, del volume d'affari delle succursali situate in altri Stati membri, a motivo del fatto che almeno una parte di tale volume d'affari non presentava alcun nesso con gli acquisti effettuati a monte da tale sede centrale. Di conseguenza, la Corte non ha inteso escludere, nella determinazione dell'entità del diritto a detrazione di una stabile organizzazione di un soggetto passivo situata in uno Stato membro, la presa in considerazione delle operazioni realizzate da una stabile organizzazione del medesimo soggetto passivo, situata in un altro Stato membro, le quali presentino un nesso diretto e immediato con spese sostenute dalla prima di queste stabili organizzazioni.

53 Peraltro, il calcolo del prorata relativo alle suddette operazioni effettuate dalla citata sede principale non può neppure essere fondato sul volume d'affari che tale succursale realizza con la sede centrale summenzionata, come propone il governo francese. Infatti, come si è ricordato al punto 38 della presente sentenza, tale volume d'affari consiste in flussi interni non assoggettati ad imposta del soggetto passivo, mentre, in conformità dell'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva e dell'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, occorre tener conto, ai fini del calcolo del prorata di detrazione, delle operazioni soggette ad imposta e di quelle esentate dall'IVA che un soggetto passivo realizza con soggetti terzi.

54 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che, 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 prorata 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.

Sulla seconda questione

55 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, in che modo occorra interpretare l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, al fine di determinare il prorata di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro, che concorrano alla realizzazione sia delle operazioni effettuate da tale succursale in questo Stato, sia delle operazioni realizzate dalla casa madre di tale succursale, stabilita in un altro Stato membro.

56 A questo proposito, occorre ricordare, da un lato, che l'esistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione realizzata a monte ed una o più operazioni effettuate a valle conferenti un diritto a detrazione, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 30 della presente sentenza, è in linea di principio necessaria affinché un diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di tale diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle, conferenti un diritto a detrazione (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 28 e la giurisprudenza ivi citata).

57 Tuttavia, dall'altro lato, un diritto a detrazione è parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione realizzata a monte e una o più operazioni effettuate a valle, conferenti un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e siano, in quanto tali, elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Dei costi siffatti presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con l'insieme delle attività economiche del soggetto passivo (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e la giurisprudenza ivi citata).

58 Date tali circostanze, qualora l'attività economica del soggetto passivo consista sia in operazioni soggette ad imposta sia in operazioni esentate dall'IVA, occorre applicare alle spese generali di tale soggetto passivo il regime di detrazione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della Sesta direttiva e dall'articolo 173, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. In conformità delle considerazioni esposte ai punti da 40 a 46 della presente sentenza, il prorata di detrazione relativo alle suddette spese generali deve essere fondato sull'insieme delle operazioni economiche realizzate dal soggetto passivo, seguendo la metodologia contemplata dall'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva nonché dagli articoli 174 e 175 della direttiva 2006/112.

59 Quanto al prorata di detrazione da applicare alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro, qualora il soggetto passivo realizzi operazioni sia in tale Stato sia nello Stato membro nel quale è stabilita la sua casa madre, nel numeratore della frazione costituente detto prorata di detrazione 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.

60 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che, al fine di determinare il prorata di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro che concorrono alla realizzazione sia delle operazioni di tale succursale effettuate in questo Stato sia delle operazioni realizzate dalla casa madre della succursale di cui sopra stabilita in un altro Stato membro, occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale prorata 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.

Sulle spese

61 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, 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'imposta sul valore aggiunto sia ad operazioni esentate da tale imposta, realizzate dalla casa madre di detta succursale stabilita in un altro Stato membro, occorre applicare un prorata di detrazione corrispondente ad una frazione il cui denominatore è rappresentato dal volume d'affari, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, 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 all'imposta sul valore aggiunto le operazioni realizzate in quest'ultimo Stato.**

2) **L'articolo 17, paragrafi 2, 3 e 5, e l'articolo 19, paragrafo 1, della Sesta direttiva 77/388, nonché gli articoli 168, 169 e da 173 a 175 della direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che, al fine di determinare il prorata di detrazione applicabile alle spese generali di una succursale immatricolata in uno Stato membro che concorrono alla realizzazione sia delle operazioni di tale succursale effettuate in questo Stato sia delle operazioni realizzate dalla casa madre della succursale di cui sopra stabilita in un altro Stato membro, occorre tener conto, nel denominatore della frazione costituente tale prorata 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.

Firme