HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

24 ianuarie 2019*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite (bunuri și servicii de folosință mixtă) – Determinarea proratei de deducere aplicabile – Sucursală stabilită într-un stat membru diferit de cel al sediului societății – Cheltuieli efectuate de sucursală, alocate exclusiv pentru realizarea operațiunilor sediului – Cheltuieli generale ale sucursalei, care contribuie la realizarea atât a operațiunilor sale, cât și a celor ale sediului”

În cauza C-165/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d’État (Franța), prin decizia din 29 martie 2017, primită de Curte la 3 aprilie 2017, în procedura

Morgan Stanley & Co International plc

împotriva

Ministre de l’Économie et des Finances,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe și domnii C. Lycourgos, E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 martie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Morgan Stanley & Co International plc, de C. Aldebert și de C. Reinbold, avocați;

– pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier, de A. Alidière și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;

– pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: franceza.

– pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 octombrie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 17 alineatele (2), (3) și (5) și a articolului 19 alineatul (1) din A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolelor 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Morgan Stanley & Co International plc (denumită în continuare „Morgan Stanley”), pe de o parte, și ministre de l'Économie et des Finances (ministrul Economiei și Finanțelor, Franța) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitată de sucursala pariziană a Morgan Stanley (denumită în continuare „sucursala pariziană”), în primul rând, pentru cheltuielile alocate realizării operațiunilor sediului situat în Regatul Unit și, în al doilea rând, pentru cheltuielile generale care contribuie la realizarea atât a operațiunilor sediului, cât și a celor ale sucursalei.

Cadrul juridic

A șasea directivă

3 În temeiul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la articolul 4 alineatul (2) din această directivă, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

4 Articolul 13 B litera (d) din directivă stipula că operațiunile financiare menționate de această dispoziție sunt scutite de TVA.

5 Articolul 13 C din aceeași directivă prevedea:

„Statele membre pot acorda persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea următoarelor operațiuni:

[…]

(b) operațiunile prevăzute în secțiunea B literele (d), (g) și (h) anterioare, […]

[…]” [traducere neoficială]

6 Articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) din A șasea directivă prevedea:

„(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor impozabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau restituirea [TVA-ului] menționat la alineatul (2) în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor tranzacții legate de activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în altă țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului, dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

[…]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

[…]” [traducere neoficială]

7 Articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă avea următorul cuprins:

„Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

– la numărător, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale, aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3);

– la numitor, valoarea totală, fără [TVA], a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. Statele membre pot include de asemenea la numitor valoarea subvențiilor, altele decât cele specificate la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a).

Prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.” [traducere neoficială]

8 Începând de la 1 ianuarie 2007, în cadrul unei reformări a celei de A șasea directive, dispozițiile acesteia au fost înlocuite de cele ale Directivei 2006/112.

Directiva 2006/112

9 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

10 Articolul 137 alineatul (1) litera (a) din această directivă stipulează că statele membre pot acorda persoanelor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea operațiunilor financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) literele (b)-(g) din directiva menționată.

11 Potrivit articolului 168 din directiva menționată:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

12 Articolul 169 din aceeași directivă prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzut la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA-ul este deductibil în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

[…]”

13 Articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu articolele 168, 169 și 170, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.”

14 Articolul 174 alineatul (1) are următorul cuprins:

„Prorata de deducere este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

(a) la numărător, valoarea totală, fără TVA, a cifrei de afaceri anuale, aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolelor 168 și 169;

(b) la numitor, valoarea totală, fără TVA, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere.

[…]”

15 Articolul 175 alineatul (1) din Directiva menționată precizează că prorata de deducere se determină anual, se stabilește ca procent și se rotunjește la o cifră care nu depășește următorul număr întreg.

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Din decizia de trimitere reiese că sucursala pariziană, în calitate de sediu comercial fix, este supusă la plata TVA-ului în Franța. Aceasta a făcut obiectul a două verificări contabile privind, în legătură cu această taxă, perioadele cuprinse între 1 decembrie 2002 și 30 aprilie 2005, precum și între 1 decembrie 2005 și 30 aprilie 2009.

17 Cu ocazia acestor verificări, s-a constatat că această sucursală, pe de o parte, realiza operațiuni bancare și financiare pentru clienții săi locali, pentru care optase pentru supunerea la plata TVA-ului, și, pe de altă parte, furniza servicii sediului situat în Regatul Unit, în schimbul cărora primea viramente. Aceasta a dedus în totalitate TVA-ul aplicat cheltuielilor aferente acestor două categorii de prestații.

18 Administrația fiscală a apreciat că TVA-ul aferent achiziționării de bunuri și de servicii utilizate în mod exclusiv pentru operațiunile interne realizate cu sediul situat în Regatul Unit nu putea da naștere dreptului de deducere, din moment ce aceste operațiuni se situau în afara domeniului de aplicare al TVA-ului, dar a admis totuși, ca măsură de atenuare, deducerea unei fracțiuni din taxa în cauză prin aplicarea proratei de deducere de la sediul menționat, sub rezerva excluderilor de la dreptul de deducere în vigoare în Franța. În ceea ce privește cheltuielile mixte aferente operațiunilor realizate atât cu sediul situat în Regatul Unit, cât și cu clienții sucursalei pariziene, administrația fiscală a considerat că acestea nu erau decât parțial deductibile și a aplicat prorata de deducere a sediului menționat, corectată cu cifra de afaceri a sucursalei pariziene cu drept de deducere, sub rezerva excluderilor de la dreptul de deducere în vigoare în Franța.

19 Având în vedere aceste rectificări, administrația fiscală a adresat Morgan Stanley decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pretins. Tribunal administratif de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța) a respins cererile formulate de Morgan Stanley privind scutirea de la plata acestora. Apelurile îndreptate împotriva deciziilor acestei instanțe au fost, la rândul lor, respinse de cour administrative d’appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța).

20 Fiind sesizat cu recurs împotriva hotărârii pronunțate în apel, Conseil d’État (France) (Consiliul de Stat, Franța) ridică problema, pe de o parte, în ceea ce privește cheltuielile suportate de o sucursală stabilită într-un prim stat membru care sunt alocate în mod exclusiv pentru realizarea unor operațiuni ale sediului său stabilit într-un alt stat membru, dacă dispozițiile celei de A șasea directive și cele ale Directivei 2006/112 implică faptul că statul membru în care este înregistrată sucursala aplică acestor cheltuieli prorata de deducere aplicabilă sucursalei, prorata de deducere aplicabilă sediului sau o prorată de deducere specifică, inspirându-se din soluția reținută, în ceea ce privește dreptul la rambursare, în Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), care combină normele aplicabile în statele membre în care sunt înregistrate sucursala și sediul, în special în ceea ce privește existența unui eventual regim de opțiune pentru impozitarea operațiunilor cu TVA.

21 Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema normelor aplicabile în privința cheltuielilor suportate de sucursală care sunt utilizate pentru realizarea operațiunilor sale în statul membru în care este înregistrată și a celor ale sediului său, în special având în vedere noțiunea de cheltuieli generale și prorata de deducere.

22 În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În situația în care cheltuielile suportate de o sucursală stabilită într-un prim stat membru sunt alocate în mod exclusiv pentru realizarea operațiunilor sediului său stabilit într-un alt stat membru, dispozițiile articolului 17 alineatele (2), (3) și (5) și ale articolului 19 alineatul (1) din A șasea Directivă […], reluate la articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva [2006/112], trebuie să fie interpretate în sensul că acestea implică faptul că statul membru în care se află sucursala aplică acestor cheltuieli prorata de deducere aplicabilă sucursalei, determinată în funcție de operațiunile pe care le realizează în statul membru în care este înregistrată și de normele aplicabile în acest stat, prorata de deducere aplicabilă sediului sau o prorată de deducere specifică, coroborând normele aplicabile în statele membre în care sunt înregistrate sucursala și sediul, în special în ceea ce privește existența unui eventual regim de opțiune pentru impozitarea operațiunilor cu [TVA]?

2) Ce norme trebuie aplicate în situația specială în care cheltuielile suportate de sucursală contribuie la realizarea operațiunilor sale în statul în care este înregistrată, precum și la realizarea operațiunilor de la sediu, în special având în vedere noțiunea de cheltuieli generale și prorata de deducere?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că litigiul principal privește perioadele de impozitare cuprinse între anul 2002 și anul 2009. În aceste condiții, atât A șasea directivă, cât și Directiva 2006/112, care a reformat A șasea directivă începând de la 1 ianuarie 2007, sunt aplicabile acestui litigiu.

24 În plus, în măsura în care prima întrebare privește prorata de deducere pe care sucursala pariziană trebuie să o aplice cheltuielilor pe care le-a suportat pentru realizarea operațiunilor sediului situat în Regatul Unit, trebuie să se considere că acest aspect privește cheltuielile suportate de această sucursală care sunt alocate în mod exclusiv atât pentru operațiuni supuse TVA-ului, cât și pentru operațiuni scutite de această taxă în statul membru al sediului menționat (denumite în continuare „cheltuielile de folosință mixtă"), fapt confirmat, de altfel, în observațiile scrise ale Morgan Stanley.

25 Reiese de asemenea din aceste observații că regimul opțiunii menționat în prima întrebare se referă la opțiunea adoptată de sucursala pariziană, în aplicarea reglementării naționale de transpunere a articolului 13 C primul paragraf din A șasea directivă și a articolului 137 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, de a supune la plata TVA-ului operațiunile bancare și financiare ale Morgan Stanley în Franța, care ar fi scutite de această taxă în lipsa exercitării acestei opțiuni.

26 Așadar, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în ceea ce privește cheltuielile suportate de o sucursală înregistrată într-un stat membru care sunt alocate în mod exclusiv atât pentru operațiuni supuse TVA-ului, cât și pentru operațiuni scutite de această taxă realizate de sediul acestei sucursale situat într-un alt stat membru, este necesar să se aplice prorata de deducere a acestei sucursale, determinată în funcție de operațiunile pe care aceasta le realizează în statul său membru de înregistrare și de normele aplicabile în acest stat, prorata de deducere a acestui sediu sau o prorată de deducere specifică, combinând normele aplicabile în statul membru de înregistrare a aceleiași sucursale și cele aplicabile în statul membru al sediului menționat, în situația în care aceasta din urmă a optat pentru supunerea la plata TVA-ului a operațiunilor realizate în statul său membru de înregistrare, care ar fi fost scutite de această taxă în lipsa exercitării unei asemenea opțiuni.

27 Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar, în primul rând, să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Acest drept de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. El se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată).

28 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 39 și jurisprudența citată).

29 În această privință, reiese din articolul 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă și din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care își efectuează propriile operațiuni impozabile, de a deduce din cuantumul taxei pe care o datorează TVA-ul datorat sau achitat în acest stat membru pentru bunuri sau servicii, în măsura în care aceste bunuri sau servicii au fost utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul acestor operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctul 40 și jurisprudența citată).

30 Astfel, Curtea a statuat că, pentru ca TVA-ul să fie deductibil, operațiunile efectuate în amonte trebuie să prezinte o legătură directă și imediată cu operațiuni realizate în aval care dau drept de deducere. Astfel, dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor impozitate în aval care dau drept de deducere (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 23 și jurisprudența citată).

31 În plus, în temeiul articolului 17 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și al articolului 169 litera (a) din Directiva 2006/112, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa datorată sau achitată pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul operațiunilor efectuate în afara statului membru vizat la punctul 29 din prezenta hotărâre care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi efectuate în statul membru respectiv.

32 Dreptul de deducere prevăzut în dispozițiile citate la punctul precedent există, așadar, sub rezerva unei duble condiții, pe de o parte, ca operațiunile unei persoane impozabile efectuate într-un alt stat membru decât statul membru în care TVA –ul este datorat sau achitat pentru bunurile și serviciile utilizate pentru realizarea acestora să fie impozitate în primul dintre aceste state membre și, pe de altă parte, ca aceste operațiuni să fie impozitate și dacă acestea ar fi efectuate în al doilea dintre statele membre menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punctul 28, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punctele 31 și 32).

33 În ceea ce privește a doua condiție, în lipsa altei precizări la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și la articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112, trebuie să se considere că aceasta este îndeplinită în special într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care operațiunile impozitate în statul membru al sediului sunt impozitate și în statul membru de înregistrare a sucursalei care a suportat cheltuielile aferente în considerarea unei opțiuni exercitate de această sucursală în temeiul reglementării naționale de transpunere a articolului 13 C primul paragraf din A șasea directivă și a articolului 137 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112.

34 În al doilea rând, trebuie amintit că articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă și articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 definesc „persoanele impozabile” în scopuri de TVA ca fiind persoanele care exercită o activitate economică „în mod independent” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 33, și Hotărârea din 7 august 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punctul 40).

35 În ceea ce privește o societate al cărei sediu este stabilit într-un stat membru și a cărei sucursală este înregistrată într-un alt stat membru, reiese din jurisprudența Curții că sediul și sucursala constituie una și aceeași persoană impozabilă în scopuri de TVA, cu excepția cazului în care se stabilește că sucursala desfășoară o activitate economică independentă, aceasta fiind situația în special dacă ea ar suporta riscul economic care decurge din activitatea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 august 2018, TGE Gas Engineering C-16/17, EU:C:2018:647, punctul 41 și jurisprudența citată).

36 În speță, niciun element al dosarului de care dispune Curtea nu lasă să se înțeleagă faptul că sucursala pariziană acționează în mod independent în raport cu sediul situat în Regatul Unit, în sensul jurisprudenței citate la punctul 35 din prezenta hotărâre. Prin urmare, și sub rezerva unei verificări din partea instanței de trimitere, este necesar să se considere că această sucursală și acest sediu constituie o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA.

37 În acest context, trebuie amintit că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce (Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34, și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 24).

38 Astfel, trebuie arătat că, în lipsa unui raport juridic între o sucursală și sediul său, care formează, împreună, o persoană impozabilă unică, prestațiile reciproce care au loc între aceste entități constituie fluxuri interne neimpozabile, spre deosebire de operațiunile impozabile realizate cu terții.

39 Rezultă că o sucursală înregistrată într-un stat membru are dreptul de a deduce în acest stat TVA-ul aplicat bunurilor și serviciilor achiziționate care prezintă o legătură directă și imediată cu realizarea operațiunilor impozabile, inclusiv cele ale sediului său stabilit în alt stat membru, cu care această sucursală formează o singură persoană impozabilă, cu condiția ca aceste din urmă operațiuni să dea de asemenea drept de deducere în cazul în care au fost efectuate în statul membru de înregistrare a sucursalei menționate.

40 În al treilea rând, în ceea ce privește bunurile și serviciile utilizate de o persoană impozabilă pentru a efectua atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea nu este admisă, în temeiul articolului 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care corespunde articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, decât pentru partea din TVA care este proporțională cu cuantumul aferent primelor dintre aceste operațiuni. În acest scop, o prorata de deducere trebuie determinată, în conformitate cu articolele 174 și 175 din Directiva 2006/112, „pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă”.

41 Acest regim al proratei se aplică în special în cazul în care o sucursală înregistrată într-un stat membru efectuează cheltuieli atât în scopul operațiunilor impozabile, cât și al operațiunilor scutite de TVA realizate de sediul stabilit într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punctele 26-28).

42 Curtea a avut ocazia să precizeze că regimul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă și la articolul 173 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 și metodele de deducere pe care le presupune acest regim nu se aplică decât bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni economice care dau drept de deducere, cât și operațiuni economice care nu dau drept de deducere, respectiv bunuri și servicii a căror utilizare este mixtă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557,

punctul 40, Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 26, precum și Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 26).

43 În schimb, bunurile și serviciile care sunt utilizate de o persoană impozabilă numai pentru a efectua operațiuni economice care dau naștere dreptului de deducere nu intră în domeniul de aplicare al articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă sau al articolului 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112, ci intră sub incidența articolului 17 alineatul (2) din prima dintre aceste directive și a articolului 168 din a doua dintre acestea în ceea ce privește regimul de deducere (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 41).

44 Din această jurisprudență reiese, astfel cum a arătat Comisia în esență în ședință, că precizarea care figurează la articolul 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă și la articolul 173 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, potrivit căreia, pentru bunurile și serviciile utilizate de o persoană impozabilă pentru a realiza atât operațiuni impozabile, cât și operațiuni scutite de plata TVA-ului, prorata de deducere trebuie stabilită „pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă”, se referă la totalitatea operațiunilor sus-menționate cărora aceste bunuri și servicii de folosință mixtă achiziționate de persoana impozabilă le-au fost afectate, cu excluderea celorlalte operațiuni economice realizate de aceasta din urmă.

45 De asemenea, în măsura în care, în plus față de aceste cheltuieli de folosință mixtă, persoana impozabilă achiziționează bunuri și servicii care sunt utilizate în mod exclusiv pentru operațiuni supuse TVA-ului, TVA-ul aplicat acestor bunuri și servicii poate fi dedus integral, în conformitate cu articolul 17 alineatele (2) și (3) din A șasea directivă, precum și cu articolele 168 și 169 din Directiva 2006/112 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 27 și jurisprudența citată). Viceversa, TVA-ul aplicat bunurilor și serviciilor utilizate în mod exclusiv în scopul unor eventuale operațiuni scutite de această taxă nu dă naștere niciunui drept de deducere.

46 În consecință, în ceea ce privește cheltuielile de folosință mixtă efectuate de o sucursală înregistrată într-un stat membru alocate în mod exclusiv atât pentru operațiunile impozabile, cât și pentru operațiunile scutite de TVA realizate de sediul acestei sucursale stabilit într-un alt stat membru, este necesar să se aplice o prorată de deducere al cărei numitor este format din cifra de afaceri, fără TVA, aferentă tuturor acestor operațiuni, cu excepția celorlalte operațiuni realizate de persoana impozabilă, urmând metodologia prevăzută la articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și la articolele 174 și 175 din Directiva 2006/112. În această privință, este necesar să se precizeze că, în conformitate cu articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă și cu articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112, precum și cu jurisprudența citată la punctul 32 din prezenta hotărâre, numai cifra de afaceri, fără TVA, aferentă operațiunilor impozabile realizate de sediu care ar da naștere de asemenea unui drept de deducere dacă acestea ar fi efectuate în statul membru de înregistrare a sucursalei poate figura la numărătorul fracției care constituie prorata de deducere.

47 Mai trebuie precizat că prorata de deducere indicată la punctul precedent nu poate fi neapărat calificată drept „prorata de deducere a sediului”, astfel cum se menționează în prima întrebare adresată. Astfel, sunt vizate numai operațiunile realizate de sediu cărora le-au fost alocate cheltuielile de folosință mixtă ale sucursalei.

48 Morgan Stanley susține că statul membru de înregistrare a sucursalei trebuie să aplice tuturor cheltuielilor sale suportate în amonte, indiferent de legătura acestora cu activitatea sediului stabilit într-un alt stat membru, prorata de deducere a sucursalei, determinată numai în funcție de operațiunile acesteia din urmă realizate în statul său de înregistrare. Totuși, această interpretare nu poate fi reținută.

49 Astfel, în scopul calculului proratei de deducere aplicabile cheltuielilor de folosință mixtă ale unei sucursale, această soluție nu ține seama, contrar jurisprudenței citate la punctul 30 din prezenta hotărâre, de operațiunile realizate de sediul acesteia, cu care aceste cheltuieli prezintă o legătură directă și imediată.

50 Această interpretare nu este infirmată de jurisprudența rezultată din Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), jurisprudență pe care Morgan Stanley o citează în susținerea argumentației sale. Este adevărat că, la punctele 40 și 55 din această hotărâre, Curtea a statuat că, pentru determinarea proratei de deducere a TVA-ului care îi este aplicabilă în temeiul regimului de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă, o societate, al cărei sediu este situat într-un stat membru nu poate lua în considerare cifra de afaceri realizată de sucursalele sale stabilite în alte state membre.

51 În această privință, este necesar totuși să se sublinieze că, astfel cum reiese în special din cuprinsul punctului 19 din hotărârea menționată, în această cauză, în fața Curții se ridica problema posibilității de a lua în considerare cifra de afaceri totală a acestor sucursale, privită ca ansamblul veniturilor acestora. Astfel, Curtea a subliniat în special, la punctul 38 din Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), că faptul de a lua în considerare cifra de afaceri realizată de toate sediile comerciale fixe de care persoana impozabilă dispune în alte state membre, în scopul stabilirii proratei de deducere a sediului, ar avea drept consecință majorarea, în privința tuturor achizițiilor efectuate de persoana impozabilă menționată în statul membru în care se află sediul său, a cotei de TVA pe care sediul respectiv o poate deduce, chiar dacă o parte dintre aceste achiziții nu au nicio legătură cu activitățile desfășurate de sediile comerciale fixe stabilite în afara acestui stat. Astfel, valoarea proratei de deducere aplicabile ar fi denaturată.

52 Rezultă de aici că, în hotărârea menționată, Curtea a exclus luarea în considerare, în calculul proratei de deducere a sediului unei persoane impozabile, a cifrei de afaceri a sucursalelor situate în alte state membre, pentru motivul că cel puțin o parte din această cifră de afaceri nu prezenta nicio legătură cu achizițiile efectuate în amonte de acest sediu. În consecință, Curtea nu a înțeles să excludă, în vederea determinării întinderii dreptului de deducere al unui sediu comercial fix al unei persoane impozabile situat într-un stat membru, luarea în considerare a operațiunilor realizate de un sediu comercial fix al aceleiași persoane impozabile situat într-un alt stat membru, operațiuni care prezintă o legătură directă și imediată cu cheltuielile suportate de primul dintre aceste sedii comerciale fixe.

53 Pe de altă parte, calculul proratei aferente operațiunilor efectuate de sediul menționat nu se poate întemeia nici pe cifra de afaceri pe care această sucursală o realizează cu acesta, după cum propune guvernul francez. Astfel, după cum s-a amintit la punctul 38 din prezenta hotărâre, această cifră de afaceri constă în fluxuri interne neimpozabile ale persoanei impozabile, în timp ce, în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă și cu articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112, trebuie să se țină seama, în vederea calculului proratei de deducere, de operațiunile impozabile și scutite de TVA pe care o persoană impozabilă le realizează cu terții.

54 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în ceea ce privește cheltuielile suportate de o sucursală înregistrată într-un stat membru care sunt alocate în mod exclusiv atât pentru operațiuni supuse TVA-ului, cât și pentru operațiuni scutite de această taxă realizate de sediul acestei sucursale stabilit într-un alt stat membru, este necesar să se aplice o prorată de deducere care rezultă dintr-o fracție al cărei numitor este format din cifra de afaceri, fără TVA, constituită numai din aceste operațiuni și al cărei numărător este format din operațiunile impozabile care ar da de asemenea drept de deducere dacă acestea ar fi efectuate în statul membru de înregistrare a sucursalei respective, inclusiv atunci când acest drept de deducere rezultă din exercitarea unei opțiuni, exercitată de aceasta din urmă, care constă în supunerea operațiunilor realizate în acest stat TVA-ului.

Cu privire la a doua întrebare

55 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească în ce mod trebuie interpretate articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112 pentru a determina prorata de deducere aplicabilă cheltuielilor generale ale unei sucursale înregistrate într-un stat membru care contribuie la realizarea atât a operațiunilor efectuate de această sucursală în acest stat, cât și a operațiunilor realizate de sediul acesteia stabilit într-un alt stat membru.

56 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere, în sensul jurisprudenței citate la punctul 30 din prezenta hotărâre, este, în principiu, necesară pentru ca un drept de deducere a TVA-ului în amonte să fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui asemenea drept. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 28 și jurisprudența citată).

57 Pe de altă parte, un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale acesteia și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punctul 29 și jurisprudența citată).

58 În aceste condiții, atunci când activitatea economică a persoanei impozabile constă atât în operațiuni impozabile, cât și în operațiuni scutite de TVA, cheltuielilor generale ale acesteia este necesar să li se aplice regimul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă și la articolul 173 alineatul (1) din Directiva 2006/112. În conformitate cu considerațiile care figurează la punctele 40-46 din prezenta hotărâre, prorata de deducere referitoare la cheltuielile generale menționate trebuie să se întemeieze pe toate operațiunile economice realizate de persoana impozabilă, urmând metodologia prevăzută la articolul 19 alineatul (1) din A șasea Directivă, precum și la articolele 174 și 175 din Directiva 2006/112.

59 În ceea ce privește prorata de deducere care se aplică cheltuielilor generale ale unei sucursale înregistrate într-un stat membru atunci când persoana impozabilă realizează operațiuni atât în acest stat, cât și în statul membru în care este stabilit sediul său, la numărătorul fracției care constituie această prorată de deducere trebuie să figureze, pe lângă operațiunile impozabile efectuate de această sucursală, numai operațiunile impozitate realizate de acest sediu care ar da de asemenea drept de deducere dacă acestea ar fi efectuate în statul membru de înregistrare a sucursalei respective.

60 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la cea de a doua întrebare că articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, pentru a determina prorata de deducere aplicabilă cheltuielilor generale ale unei sucursale înregistrate într-un stat membru care contribuie la realizarea atât a operațiunilor efectuate de această sucursală în acest stat, cât și a operațiunilor realizate de sediul acesteia stabilit într-un alt stat membru, este necesar să se ia în considerare, la numitorul fracției care constituie această prorată de deducere, operațiunile realizate atât de sucursala menționată, cât și de acest sediu, precizându-se că la numărătorul fracției

respective trebuie să figureze, pe lângă operațiunile impozabile efectuate de aceeași sucursală, numai operațiunile impozabile realizate de sediul menționat care ar da de asemenea drept de deducere dacă acestea ar fi efectuate în statul de înregistrare a sucursalei vizate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

61 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, în ceea ce privește cheltuielile suportate de o sucursală înregistrată într-un stat membru care sunt alocate în mod exclusiv atât pentru operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, cât și pentru operațiuni scutite de această taxă realizate de sediul acestei sucursale stabilit într-un alt stat membru, este necesar să se aplice o prorată de deducere care rezultă dintr-o fracție al cărei numitor este format din cifra de afaceri, fără taxa pe valoarea adăugată, constituită numai din aceste operațiuni și al cărei numărător este format din operațiunile impozabile care ar da de asemenea drept de deducere dacă ar fi efectuate în statul membru de înregistrare a sucursalei respective, inclusiv atunci când acest drept de deducere rezultă din exercitarea unei opțiuni, exercitată de aceasta din urmă, care constă în aplicarea taxei pe valoarea adăugată operațiunilor realizate în acest stat.**

2) **Articolul 17 alineatele (2), (3) și (5) și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388, precum și articolele 168, 169 și 173-175 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, pentru a determina prorata de deducere aplicabilă cheltuielilor generale ale unei sucursale înregistrate într-un stat membru care contribuie la realizarea atât a operațiunilor efectuate de această sucursală în acest stat, cât și a operațiunilor realizate de sediul acesteia stabilit într-un alt stat membru, este necesar să se ia în considerare, la numitorul fracției care constituie această prorată de deducere, operațiunile realizate atât de sucursala menționată, cât și de acest sediu, precizându-se că la numărătorul fracției respective trebuie să figureze, pe lângă operațiunile impozabile efectuate de aceeași sucursală, numai operațiunile impozabile realizate de sediul menționat care ar da de asemenea drept de deducere dacă acestea ar fi efectuate în statul de înregistrare a sucursalei vizate.**

Semnături