Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 24 de enero de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Sexta Directiva 77/388/CEE — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación de la prorrata de deducción aplicable — Sucursal establecida en un Estado miembro distinto del de la sede de la sociedad — Gastos soportados por la sucursal y exclusivamente afectados a la realización de operaciones de su sede — Gastos generales de la sucursal que contribuyen tanto a la realización de sus operaciones como de las de la sede»

En el asunto C-165/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 29 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de abril de 2017, en el procedimiento entre

Morgan Stanley & Co International plc

y

Ministre de l'Économie et des Finances,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de marzo de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Morgan Stanley & Co International plc, por el Sr. C. Aldebert y la Sra. C. Reinbold, abogados;

– en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y por las Sras. E. de Moustier, A. Alidière y S. Ghiandoni, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

– en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laires, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de octubre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Morgan Stanley & Co International plc (en lo sucesivo, «Morgan Stanley») y el Ministre de l'Économie et des Finances (Ministro de Economía y Hacienda, Francia; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por la sucursal parisina de Morgan Stanley (en lo sucesivo, «sucursal parisina»), en primer lugar, por los gastos afectados a la realización de operaciones de la sede situada en Reino Unido y, en segundo lugar, por los gastos generales en los que se incurrió para la realización de operaciones tanto de la sede como de la sucursal.

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el artículo 4, apartado 2 de dicha Directiva, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

4 El artículo 13 B, letra d), de la citada Directiva establecía que las operaciones financieras mencionadas en dicha disposición estaban exentas de IVA.

5 El artículo 13 C de la citada Directiva disponía:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

[…]

b) de las operaciones contempladas en [la letra] d) […] del punto B.

[…]»

6 El artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva disponía:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del [IVA] que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) sea de sus operaciones relacionadas con las actividades económicas que se enuncian en el apartado 2 del artículo 4, efectuadas en el extranjero, que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país;

[…]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[…]»

7 El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva tenía el siguiente tenor:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

– en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

– en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el IVA, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.»

8 A partir del 1 de enero de 2007, como parte de una revisión de la Sexta Directiva, sus disposiciones fueron sustituidas por las de la Directiva 2006/112.

Directiva 2006/112

9 El artículo 9, apartado 1, primer párrafo, de la Directiva 2006/112 establece:

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

10 El artículo 137, apartado 1, letra a), de esta Directiva señala que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones financieras contempladas en las letras b) a g) del artículo 135, apartado 1, de la mencionada Directiva.

11 Con arreglo al artículo 168 de la citada Directiva:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]».

12 El artículo 169 de la citada Directiva dispone:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

[…]».

13 El artículo 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.»

14 El artículo 174, apartado 1, de la mencionada Directiva tiene la siguiente redacción:

«La prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren las cuantías siguientes:

a) en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 168 y 169;

b) en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones incluidas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

[…]»

15 El artículo 175, apartado 1, de la mencionada Directiva precisa que la cifra de prorrata de deducción, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Se desprende de la resolución de remisión que la sucursal parisina, como establecimiento permanente, es sujeto pasivo del IVA en Francia. Fue objeto de dos comprobaciones contables relativas, en materia de IVA, a los períodos comprendidos entre el 1 de diciembre de 2002 y el 30 de abril de 2005 y entre el 1 de diciembre de 2005 y el 30 de abril de 2009.

17 Como resultado de las comprobaciones se verificó que esta sucursal, por una parte, realizaba operaciones bancarias y financieras para sus clientes locales, respecto a las que había optado por quedar sujeta al IVA y, por otra parte, prestaba servicios a la sede situada en Reino Unido, a cambio de los cuales recibía transferencias. Había deducido íntegramente el IVA soportado por los gastos correspondientes a estos dos tipos de prestaciones.

18 La Administración tributaria estimó que el IVA que había gravado la adquisición de los bienes y servicios utilizados exclusivamente para las operaciones internas realizadas con la sede situada en Reino Unido no podía generar derecho a deducción debido a que tales operaciones se hallaban fuera del ámbito de aplicación del IVA, pero admitió, no obstante, como medida para atemperar los efectos de su decisión, la deducción de una parte del impuesto de que se trata, aplicando la prorrata de deducción de dicha sede, sin perjuicio de las exclusiones del derecho a deducción vigente en Francia. En lo que respecta a los gastos mixtos, correspondientes a las operaciones efectuadas indistintamente con la sede situada en Reino Unido y con los clientes de la sucursal parisina, la Administración tributaria consideró que únicamente eran parcialmente deducibles y aplicó la prorrata de deducción de la mencionada sede, con una corrección correspondiente al volumen de negocios de la sucursal parisina que generaba derecho a deducción, sin perjuicio de las exclusiones del derecho a deducción vigentes en Francia.

19 A resultas de tales rectificaciones, la Administración tributaria remitió a Morgan Stanley las liquidaciones complementarias por el IVA reclamado. El tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia) desestimó los recursos de Morgan Stanley en los que solicitaba que se anularan dichas liquidaciones complementarias. Los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones de dicho Tribunal fueron, por su parte, desestimados por la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, Francia).

20 El Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), que conoce del recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada en apelación, se pregunta, por una parte, en lo tocante a los gastos soportados por una sucursal establecida en un primer Estado miembro y afectados exclusivamente a la realización de operaciones de su sede establecida en otro Estado miembro, si las disposiciones de la Sexta Directiva y las de la Directiva 2006/112 implican que el Estado miembro en el que está registrada la sucursal ha de aplicar a esos gastos la prorrata de deducción de la sucursal, la de la sede, o bien una prorrata de deducción específica, inspirándose en la solución adoptada, en materia de derecho a devolución, en la sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), que combina

las normas aplicables en los Estados miembros en los que están registradas la sucursal y la sede, en particular ante la eventual existencia de un régimen optativo para la sujeción de las operaciones al IVA.

21 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta cuáles son las normas aplicables en relación con los gastos soportados por una sucursal que contribuyen a realizar sus operaciones en el Estado miembro en el que está registrada, y las operaciones de su sede, sobre todo a la luz del concepto de gastos generales y de la prorrata de deducción.

22 En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En el supuesto de que los gastos soportados por una sucursal establecida en un primer Estado miembro afectados exclusivamente a la realización de operaciones de su sede establecida en otro Estado miembro, ¿deben interpretarse las disposiciones de los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva posteriormente incorporadas en los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva [2006/112], en el sentido de que implican que el Estado miembro de la sucursal ha de aplicar a dichos gastos la prorrata de deducción de la sucursal, determinada en función de las operaciones que esta realice en el Estado en el que esté registrada y de las normas aplicables en dicho Estado, o bien la prorrata de deducción de la sede, o incluso una prorrata de deducción especifica que combine las normas aplicables en los Estados miembros en los que estén registradas la sucursal y la sede, habida cuenta, en particular, de la eventual existencia de un régimen optativo en lo que concierne a la sujeción de las operaciones al [IVA]?

2) ¿Qué normas deben aplicarse en el caso particular de que los gastos soportados por la sucursal se destinen tanto a la realización de sus operaciones en el Estado en que esté registrada como a la de las operaciones de su sede, en particular, habida cuenta del concepto de gastos generales y de la prorrata de deducción?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

23 Es preciso señalar, con carácter preliminar, que el litigio principal se refiere a los períodos impositivos que van del año 2002 al año 2009. En estas circunstancias, tanto la Sexta Directiva como la Directiva 2006/112, que llevó a cabo la refundición de la Sexta Directiva a partir del 1 de enero de 2007, son aplicables al litigio.

24 Además, dado que la primera cuestión prejudicial se refiere a la prorrata de deducción que la sucursal parisina debe aplicar a los gastos que ha soportado para realizar operaciones de la sede situada en Reino Unido, procede considerar que esta cuestión se refiere a los gastos, soportados por dicha sucursal y afectados exclusivamente tanto a operaciones sujetas al IVA como a operaciones exentas de dicho impuesto en el Estado miembro de la mencionada sede (en lo sucesivo, «gastos de uso mixto»), como —por otra parte— ha sido confirmado en las observaciones escritas de Morgan Stanley.

25 De dichas observaciones se desprende también que el régimen optativo mencionado en la primera cuestión prejudicial se refiere a la opción adoptada por la sucursal parisina, en virtud de la normativa nacional que transpone el artículo 13, parte C, párrafo primero, de la Sexta Directiva y el artículo 137, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, de someter al IVA las operaciones bancarias y financieras de Morgan Stanley en Francia, que quedarían exentas de dicho impuesto de no haberse ejercido dicha opción.

26 Por ello, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, así como los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en lo que respecta a los gastos soportados por una sucursal registrada en un Estado miembro y afectados exclusivamente tanto a operaciones sujetas al IVA como a operaciones exentas de dicho impuesto, realizadas por la sede de esa sucursal situada en otro Estado miembro, procede aplicar la prorrata de deducción de dicha sucursal, determinada en función de las operaciones que realiza en el Estado miembro en el que está registrada y de las normas aplicables en este Estado, la prorrata de deducción de la mencionada sede o bien una prorrata de deducción específica que combine las normas aplicables en el Estado miembro en el que esté registrada la sucursal y las aplicables en el Estado miembro dicha sede, en el supuesto en que aquella hubiera optado por someter al IVA las operaciones realizadas en el Estado miembro en el que está registrada, las cuales quedarían exentas de dicho impuesto de no haberse ejercido dicha opción.

27 Para responder a esta cuestión, es preciso recordar, en primer lugar, que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. Este derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

28 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 39 y jurisprudencia citada).

29 A este respecto, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva y del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que efectúa sus propias operaciones gravadas, a deducir del importe del impuesto del que es deudor el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por bienes y servicios, en la medida en que dichos bienes o servicios hayan sido utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de esas operaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 40 y jurisprudencia citada).

30 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 23 y jurisprudencia citada).

31 Además, con arreglo al artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y al artículo 169, letra a) de la Directiva 2006/112, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto devengado o pagado por los bienes y los servicios utilizados para las necesidades de las operaciones efectuadas fuera del Estado miembro mencionado en el apartado 29 de la presente sentencia, que hubiesen dado derecho a la deducción si dichas operaciones se hubieran efectuado en dicho Estado miembro.

32 El derecho a deducción previsto en las disposiciones citadas en el apartado anterior está condicionado, por tanto, al doble requisito de que, por una parte, las operaciones de un sujeto pasivo efectuadas en un Estado miembro distinto de aquel en el que se devengó o pagó el IVA por los bienes y los servicios utilizados para la realización de dichas operaciones estén gravadas en el primero de dichos Estados miembros y, por otra parte, de que dichas operaciones estuviesen gravadas también si se efectuaran en el segundo de los Estados miembros mencionados (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, apartado 28, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, apartados 31 y 32).

33 En lo que respecta al segundo de esos requisitos, a falta de otra precisión en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva y en el artículo 169, letra a), de la Directiva 2006/112, procede considerar que se cumple en particular en una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que las operaciones gravadas en el Estado miembro de la sede están también gravadas en el Estado miembro en el que está registrada la sucursal que soportó los gastos de que se trata debido a una opción ejercitada por esa sucursal en virtud de la normativa nacional que transpone el artículo 13 C, párrafo primero, de la Sexta Directiva y el artículo 137, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

34 En segundo lugar, procede recordar que el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva y el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 definen los «sujetos pasivos» a efectos del IVA como personas que realizan «con carácter independiente» una actividad económica (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 33, y de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, apartado 40).

35 En lo que respecta a una sociedad que tiene su sede en un Estado miembro y cuya sucursal está registrada en otro Estado miembro, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, apartado 41 y jurisprudencia citada).

36 En el presente asunto, nada en los autos de los que dispone el Tribunal de Justicia hace suponer que la sucursal parisina actúe de forma independiente respecto a la sede situada en Reino Unido, a efectos de la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia. Por ello, y sin perjuicio de su comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que esta sucursal y su sede constituyen un único sujeto pasivo a efectos del IVA.

37 En este contexto, procede recordar que una prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas [sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 34, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 24].

38 Así, es preciso señalar que, a falta de relación jurídica entre una sucursal y su sede, que constituyen, conjuntamente, un único sujeto pasivo, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones gravadas realizadas con terceros.

39 De ello resulta que una sucursal registrada en un Estado miembro tiene derecho a deducir, en ese Estado, el IVA que grava los bienes y los servicios adquiridos que presentan una relación directa e inmediata con la realización de las operaciones gravadas, incluidas las de su sede establecida en otro

Estado miembro, con la que esta sucursal constituye un único sujeto pasivo, siempre que estas operaciones hubiesen generado también derecho a deducción de haber sido efectuadas en el Estado en el que está registrada dicha sucursal.

40 En tercer lugar, respecto a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción, con arreglo al artículo 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que corresponde al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Para ello, deberá determinarse una prorrata de deducción, de conformidad con los artículos 174 y 175 de la Directiva 2006/112, «para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo».

41 Este régimen de prorrata se aplica, entre otros, en el caso en que una sucursal registrada en un Estado miembro incurra en gastos para las necesidades tanto de sus operaciones gravadas como de operaciones exentas de IVA realizadas por su sede, establecida en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, apartados 26 a 28).

42 El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de precisar que el régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y en el artículo 173, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 y los métodos de deducción que establece este régimen se aplican únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar tanto operaciones económicas con derecho a deducción como operaciones económicas que no conllevan tal derecho, es decir, cuando se trata de bienes y servicios de uso mixto (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 40; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 26, y de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, apartado 26).

43 Por el contrario, los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza exclusivamente para realizar operaciones económicas con derecho a deducción no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva o del artículo 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112, sino que les resulta aplicable, a efectos del régimen de deducción, respectivamente el apartado 2 del citado artículo 17 de la primera Directiva o el artículo 168 de la segunda (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 41).

44 De esta jurisprudencia se desprende, como señaló esencialmente la Comisión durante la vista, que la precisión efectuada en el artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y en el artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, con arreglo a la cual, para los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar tanto operaciones gravadas como operaciones exentas de IVA, la prorrata de deducción se determinará «para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo», se refiere a la totalidad de las operaciones mencionadas, a las que han sido afectados dichos bienes y servicios de uso mixto adquiridos por el sujeto pasivo, excluyendo otras operaciones económicas realizadas por él.

45 Así, en la medida en que, además de esos gastos de uso mixto, el sujeto pasivo adquiera bienes o servicios que se utilicen exclusivamente para operaciones sujetas a IVA, el IVA que grava dichos bienes y servicios podrá ser deducido en su totalidad, con arreglo al artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva y a los artículos 168 y 169 de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 27 y jurisprudencia citada). Por el contrario, el IVA que grave los bienes y servicios utilizados exclusivamente para las necesidades de eventuales operaciones exentas de ese impuesto no dará ningún derecho a deducción.

46 De ello resulta que, en lo que respecta a los gastos de uso mixto asumidos por una sucursal registrada en un Estado miembro y afectados exclusivamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones exentas de IVA realizadas por la sede de dicha sucursal, establecida en otro Estado miembro, procede aplicar una prorrata de deducción cuyo denominador está formado por el volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativo al conjunto de dichas operaciones, excluyendo las demás operaciones realizadas por el sujeto pasivo, siguiendo la metodología prevista en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva y en los artículos 174 y 175 de la Directiva 2006/112. A este respecto, cabe precisar que, con arreglo al artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, al artículo 169, letra a), de la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia citada en el apartado 32 de la presente sentencia, únicamente puede figurar en el numerador de la fracción que constituye la prorrata de deducción la cifra de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones gravadas realizadas por la sede, que también darían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada la sucursal.

47 Cabe precisar también que la prorrata de deducción descrita en el apartado anterior no puede necesariamente calificarse de «prorrata de deducción de la sede», como se señaló en la primera cuestión judicial planteada. En efecto, solo se ven afectadas las operaciones realizadas por la sede a las que se afectaron los gastos de uso mixto de la sucursal.

48 Morgan Stanley alega que el Estado miembro en el que está registrada la sucursal debe aplicar a todos los gastos soportados, independientemente de su relación con la actividad de la sede establecida en otro Estado miembro, la prorrata de deducción de la sucursal, determinada únicamente en función de las operaciones que dicha sucursal realiza en el Estado en el que está registrada. Sin embargo, tal interpretación no puede prosperar.

49 En efecto, para el cálculo de la prorrata de deducción aplicable a los gastos de uso mixto de una sucursal, dicha solución no toma en consideración, contrariamente a la jurisprudencia citada en el apartado 30 de la presente sentencia, las operaciones realizadas por su sede, con las que dichos gastos presentan una relación directa e inmediata.

50 Esta interpretación no queda desvirtuada por la jurisprudencia derivada de la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), jurisprudencia que Morgan Stanley cita en apoyo de sus alegaciones. Es cierto que, en los apartados 40 y 55 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le resulta aplicable en virtud del régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, una entidad, cuya sede está situada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

51 A este respecto, procede señalar sin embargo que, como se desprende en particular del apartado 19 de la citada sentencia, en ese asunto se preguntó al Tribunal de Justicia sobre la posibilidad de tomar en consideración el volumen de negocios total de dichas sucursales, entendido como el conjunto de sus ingresos. Así, el Tribunal de Justicia destacó en particular, en el apartado 38 de la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), que el hecho de tomar en consideración el volumen de negocios realizado por todos los establecimientos permanentes de los que el sujeto pasivo dispone en otros Estados miembros, para determinar la prorrata de deducción de la sede, tendría como consecuencia aumentar, para todas las adquisiciones que el citado sujeto pasivo ha efectuado en el Estado miembro en el que se ubica su sede, la parte de IVA que la mencionada sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas adquisiciones no guarda relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera de ese Estado. Así pues, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable.

52 De ello resulta que, en la sentencia mencionada, el Tribunal de Justicia excluyó que se tomara en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción de la sede de un sujeto pasivo, el volumen de negocios de las sucursales situadas en otros Estados miembros, debido a que al menos una parte de ese

volumen de negocios no guardaba relación alguna con las adquisiciones efectuadas por dicha sede. Como consecuencia de ello, el Tribunal de Justicia consideró que no debía excluirse, al determinar el alcance del derecho a deducción de un establecimiento permanente de un sujeto pasivo situado en un Estado miembro, que se tomaran en consideración las operaciones realizadas por un establecimiento permanente del mismo sujeto pasivo, situado en otro Estado miembro, que presentaran una relación directa e inmediata con los gastos soportados por el primero de dichos establecimientos permanentes.

53 Por otra parte, el cálculo de la prorrata relativa a dichas operaciones efectuadas por la mencionada sede tampoco puede basarse en el volumen de negocios que esa sucursal realiza con dicha sede, como propone el Gobierno francés. En efecto, como se ha recordado en el apartado 38 de la presente sentencia, ese volumen de negocios consiste en flujos internos del sujeto pasivo que no tributan, mientras que, con arreglo al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y al artículo 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112, procede tomar en consideración, a efectos del cálculo de la prorrata de deducción, las operaciones gravadas y exentas de IVA que un sujeto pasivo realiza con terceros.

54 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, y los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en lo que se refiere a los gastos soportados por una sucursal registrada en un Estado miembro y afectados exclusivamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones exentas del IVA realizadas por la sede de dicha sucursal, establecida en otro Estado miembro, procede aplicar la prorrata de deducción que resulta de una fracción cuyo denominador está formado por el volumen de negocios, sin incluir el IVA, constituido únicamente por dichas operaciones y cuyo numerador está formado por las operaciones gravadas que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada dicha sucursal, incluido el supuesto en el que el derecho a deducción resulte del ejercicio de una opción ejercitada por esta sucursal, consistente en someter al IVA las operaciones realizadas en dicho Estado.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

55 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, de qué manera deben interpretarse los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva y los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112, para determinar la prorrata de deducción aplicable a los gastos generales de una sucursal registrada en un Estado miembro, que contribuyen a la realización tanto de operaciones efectuadas por la sucursal en ese Estado miembro como de operaciones realizadas por su sede, establecida en otro Estado miembro.

56 A este respecto, procede recordar, por una parte, que, en principio, a efectos de la jurisprudencia citada en el apartado 30 de la presente sentencia, es necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esa adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

57 Por otra parte, se admite asimismo el derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En

efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

58 En estas circunstancias, cuando la actividad económica del sujeto pasivo consiste tanto en operaciones gravadas como en operaciones exentas de IVA, procede aplicar a sus gastos generales el régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y en el artículo 173, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Con arreglo a las consideraciones recogidas en los apartados 40 a 46 de la presente sentencia, la prorrata de deducción de dichos gastos generales debe basarse en el conjunto de operaciones económicas realizadas por el sujeto pasivo, siguiendo la metodología prevista en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva y en los artículos 174 y 175 de la Directiva 2006/112.

59 En lo tocante a la prorrata de deducción que debe aplicarse a los gastos generales de una sucursal registrada en un Estado miembro, cuando el sujeto pasivo realiza operaciones tanto en ese Estado miembro como en el Estado miembro en el que tiene su sede, deberán figurar en el numerador de la fracción que constituye dicha prorrata de deducción, además de las operaciones gravadas efectuadas por la citada sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también darían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la mencionada sucursal.

60 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva y los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, para determinar la prorrata de deducción aplicable a los gastos generales de una sucursal registrada en un Estado miembro, que contribuyen tanto a la realización de operaciones de dicha sucursal efectuadas en ese Estado como de operaciones realizadas por su sede establecida en otro Estado miembro, procede tomar en consideración, en el denominador de la fracción que constituye esa prorrata de deducción, las operaciones realizadas tanto por la mencionada sucursal como por su sede, debiendo precisarse que deberán figurar en el numerador de dicha fracción, además de las operaciones gravadas efectuadas por la propia sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la sucursal de que se trata.

Costas

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) **Los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, y los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, en lo que se refiere a los gastos soportados por una sucursal registrada en un Estado miembro y afectados exclusivamente tanto a operaciones gravadas como a operaciones exentas del impuesto sobre el valor añadido realizadas por la sede de dicha sucursal, establecida en otro Estado miembro, procede aplicar la prorrata de deducción que resulta de una fracción cuyo denominador está formado por el volumen de negocios, sin incluir el impuesto sobre el valor**

añadido, constituido únicamente por dichas operaciones y cuyo numerador está formado por las operaciones gravadas que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada dicha sucursal, incluido el supuesto en el que el derecho a deducción resulte del ejercicio de una opción ejercitada por esta sucursal, consistente en someter al impuesto sobre el valor añadido las operaciones realizadas en dicho Estado.

2) **Los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, apartado 1, de la Directiva 77/388 y los artículos 168, 169 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, para determinar la prorrata de deducción aplicable a los gastos generales de una sucursal registrada en un Estado miembro, que contribuyen tanto a la realización de operaciones de dicha sucursal efectuadas en ese Estado como a operaciones realizadas por su sede establecida en otro Estado miembro, procede tomar en consideración, en el denominador de la fracción que constituye esa prorrata de deducción, las operaciones realizadas tanto por la mencionada sucursal como por su sede, debiendo precisarse que deben figurar en el numerador de dicha fracción, además de las operaciones gravadas efectuadas por la propia sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la sucursal de que se trata.**

Firmas