Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

24 de janeiro de 2019*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados tanto para operações tributáveis como para operações isentas (bens e serviços de utilização mista) — Determinação do *pro rata* de dedução aplicável — Sucursal estabelecida num Estado-Membro diferente do da sede da sociedade — Despesas efetuadas pela sucursal, afetadas exclusivamente à realização das operações da sede — Despesas gerais da sucursal que contribuem para a realização tanto das suas operações como das operações da sua sede»

No processo C-165/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por decisão de 29 de março de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de abril de 2017, no processo

Morgan Stanley & Co International plc

contra

Ministre de l'Économie et des Finances,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Sétima Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász e C. Vajda (relator), juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 1 de março de 2018,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Morgan Stanley & Co International plc, por C. Aldebert e C. Reinbold, avocats,

– em representação do Governo francês, por D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière e S. Ghiandoni, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

– em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 3 de outubro de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.os 2, 3 e 5, e do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), bem como dos artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Morgan Stanley & Co International plc (a seguir «Morgan Stanley») ao ministre de l'Économie et des Finances (ministro da Economia e das Finanças, França, a seguir «Administração Fiscal») a respeito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago pela sucursal parisiense da Morgan Stanley (a seguir «sucursal parisiense»), em primeiro lugar, em relação às despesas afetadas à realização das operações da sede situada no Reino Unido e, em segundo lugar, em relação às despesas gerais que contribuem para a realização tanto das operações da sede como das operações da sucursal.

Quadro jurídico

Sexta Diretiva

3 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no artigo 4.º, n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

4 O artigo 13.º-B, alínea d), da referida diretiva enunciava que as operações financeiras indicadas nessa disposição estavam isentas de IVA.

5 O artigo 13.º-C da mesma diretiva previa:

«Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

[…]

b) Das operações referidas em B), d), […].

[…]»

6 O artigo 17.º, n.os 2, 3 e 5, da Sexta Diretiva dispunha:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do [IVA], previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das suas operações relacionadas com as atividades económicas referidas no n.º 2 do artigo 4.º, efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito a dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[…]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

[…]»

7 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva tinha a seguinte redação:

«O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração que inclui:

– no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º;

– no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de [IVA], relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

8 A partir de 1 de janeiro de 2007, no âmbito de uma reformulação da Sexta Diretiva, as suas disposições foram substituídas pelas disposições da Diretiva 2006/112.

Diretiva 2006/112

9 O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 tem o seguinte teor:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

10 O artigo 137.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva enuncia que os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das operações financeiras referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º da referida diretiva.

11 Nos termos do artigo 168.º da mencionada diretiva:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

12 O artigo 169.º da mesma diretiva dispõe:

«Para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações:

a) Operações relacionadas com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º, efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro;

[…]»

13 O artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.»

14 O artigo 174.º, n.º 1, desta diretiva tem a seguinte redação:

«O *pro rata* de dedução resulta de uma fração que inclui os seguintes montantes:

a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confiram direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;

b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confiram direito à dedução.

[…]»

15 O artigo 175.º, n.º 1, da referida diretiva precisa que o *pro rata* de dedução é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16 Resulta da decisão de reenvio que a sucursal parisiense está, enquanto estabelecimento estável, sujeita ao IVA em França. A mesma foi objeto de duas auditorias de contabilidade em matéria de IVA, relativas aos períodos de 1 de dezembro de 2002 a 30 de abril de 2005 e de 1 de dezembro de 2005 a 30 de abril de 2009.

17 No decurso destas auditorias, constatou-se que, por um lado, esta sucursal realizava operações bancárias e financeiras para os seus clientes locais, relativamente às quais tinha optado pela sujeição ao IVA, e, por outro, prestava serviços à sede situada no Reino Unido, em contrapartida dos quais recebia transferências. A sucursal deduziu integralmente o IVA que incidiu sobre as despesas respeitantes a estas duas categorias de prestações.

18 A Administração Fiscal considerou que, tendo o IVA incidido sobre a aquisição dos bens e dos serviços utilizados exclusivamente para as operações internas realizadas com a sede situada no Reino Unido, o mesmo não podia dar direito a dedução, dado que essas operações não se enquadravam no âmbito de aplicação do IVA, tendo admitido, no entanto, como medida de atenuação, a dedução de uma fração do imposto em causa, por aplicação do *pro rata* de dedução da referida sede, sem prejuízo das exclusões ao direito a dedução em vigor em França. No que respeita às despesas mistas, relativas às operações realizadas tanto com a sede situada no Reino Unido como com os clientes da sucursal parisiense, a Administração Fiscal considerou que estas eram apenas parcialmente dedutíveis e aplicou o *pro rata* de dedução da referida sede, corrigido pelo volume de negócios da sucursal parisiense que dava direito a dedução, sem prejuízo das exclusões ao direito a dedução em vigor em França.

19 Tendo em conta estas retificações, a Administração Fiscal enviou à Morgan Stanley liquidações adicionais do IVA reclamado. O tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil, França) indeferiu os pedidos da Morgan Stanley de anulação dessas liquidações adicionais. Por sua vez, a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes, França) negou provimento aos recursos interpostos das decisões daquele órgão jurisdicional.

20 Chamado a pronunciar-se sobre o acórdão recorrido, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) pergunta-se, por um lado, no que respeita às despesas suportadas por uma sucursal estabelecida num primeiro Estado-Membro, que estão exclusivamente afetadas à realização de operações da sua sede estabelecida num outro Estado-Membro, sobre se as disposições da Sexta Diretiva e as disposições da Diretiva 2006/112 implicam que o Estado-Membro de registo da sucursal aplique a essas despesas o *pro rata* de dedução da sucursal, o da sede ou ainda um *pro rata* de dedução específico, inspirando-se na solução adotada, em matéria de direito ao reembolso, no Acórdão de 13 de julho de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), que combina as regras aplicáveis nos Estados-Membros de registo da sucursal e da sede, em especial tendo em consideração a eventual existência de um regime de opção para a tributação das operações em sede de IVA.

21 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre quais as regras aplicáveis no que diz respeito às despesas suportadas por uma sucursal que contribuem para a realização das suas operações no seu Estado-Membro de registo e para as operações da sua sede, tendo nomeadamente em consideração o conceito de despesas gerais e de *pro rata* de dedução.

22 Nestas condições, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Na hipótese de as despesas suportadas por uma sucursal, estabelecida num Estado-Membro, serem exclusivamente afetadas à realização de operações [da] sua sede, estabelecida noutro Estado-Membro, devem as disposições dos artigos 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva […], [reproduzidas] nos artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, ser interpretadas no sentido de que implicam [que] o Estado-Membro da sucursal [aplique] a essas despesas [o] *pro rata* de dedução da sucursal, determinado em função das operações que realiza no seu Estado de registo e das regras aplicáveis nesse Estado, [o] *pro rata* de dedução da sede, ou um *pro rata* de dedução específico que combine as regras aplicáveis nos Estados-Membros de registo da sucursal e da sede, em especial [tendo em conta a] eventual existência de um regime de opção para a tributação das operações [em sede de IVA]?

2) Que regras devem ser aplicadas, em especial, na hipótese de as despesas suportadas pela sucursal terem contribuído para a realização das [suas] operações no Estado de registo e para a realização das operações da sede, tendo nomeadamente em consideração o conceito de despesas gerais e de *pro rata* de dedução?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

23 A título preliminar, importa salientar que o litígio no processo principal diz respeito aos períodos de tributação de 2002 a 2009. Nestas condições, tanto a Sexta Diretiva como a Diretiva 2006/112, que procedeu à reformulação da Sexta Diretiva a partir de 1 de janeiro de 2007, são aplicáveis a este litígio.

24 Além disso, na medida em que a primeira questão versa sobre o *pro rata* de dedução que a sucursal parisiense deve aplicar às despesas por ela suportadas para a realização das operações da sede situada no Reino Unido, há que considerar que esta questão diz respeito às despesas, suportadas por essa sucursal, que são exclusivamente afetadas tanto a operações sujeitas a IVA como a operações isentas deste imposto no Estado-Membro da referida sede (a seguir «despesas de utilização mista»), o que, de resto, foi confirmado nas observações escritas da Morgan Stanley.

25 Resulta igualmente dessas observações que o regime de opção mencionado na primeira questão se refere à opção tomada pela sucursal parisiense, em aplicação da legislação nacional que transpôs o artigo 13.º-C, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e o artigo 137.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112, de sujeitar ao IVA as operações bancárias e financeiras da Morgan Stanley em França, as quais ficariam isentas desse imposto caso essa opção não tivesse sido exercida.

26 Por conseguinte, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que, no que respeita às despesas suportadas por uma sucursal registada num Estado-Membro que são afetadas, exclusivamente, tanto a operações sujeitas ao IVA como a operações isentas deste imposto, realizadas pela sede dessa sucursal situada num outro Estado-Membro, há que aplicar o *pro rata* de dedução da referida sucursal, determinado em função das operações que esta realize no seu Estado-Membro de registo e das regras aplicáveis nesse Estado, o *pro rata* de dedução dessa sede ou ainda um *pro rata* de dedução específico que combine as regras aplicáveis no Estado-Membro de registo da mesma

sucursal e as regras aplicáveis no Estado-Membro da referida sede, na hipótese de esta última ter optado por sujeitar ao IVA as operações realizadas no seu Estado-Membro de registo, que teriam ficado isentas deste imposto caso essa opção não tivesse sido exercida.

27 Para responder a esta questão, importa, em primeiro lugar, recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. Este direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.os 37, 38 e jurisprudência aí referida).

28 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

29 A este respeito, resulta do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva e do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua as próprias operações tributáveis, a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens e serviços, na medida em que esses bens e serviços tenham sido utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos dessas operações (v., neste sentido, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

30 Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que, para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com operações a jusante com direito a dedução. Com efeito, o direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

31 Além disso, por força do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva e do artigo 169.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, o sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto devido ou pago em relação aos bens e aos serviços utilizados para os fins das operações efetuadas fora do Estado-Membro referido no n.º 29 do presente acórdão, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas no referido Estado-Membro.

32 O direito a dedução previsto nas disposições mencionadas no número anterior existe, portanto, subordinado à dupla condição, por um lado, de as operações de um sujeito passivo efetuadas num Estado-Membro diferente do Estado em que é devido ou pago o IVA em relação aos bens e aos serviços utilizados para os fins destas serem tributáveis no primeiro desses Estados-Membros e, por outro, de essas operações também o serem se tivessem sido efetuadas no segundo dos referidos Estados (v., neste sentido, Acórdãos de 13 de julho de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, n.º 28, e de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, n.os 31 e 32).

33 No que diz respeito à segunda destas condições, na falta de outra precisão no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva e no artigo 169.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, há que considerar que a mesma se encontra satisfeita designadamente numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que as operações tributáveis no Estado-Membro da sede também são tributáveis no Estado-Membro de registo da sucursal que suportou as respetivas despesas em razão de uma opção exercida por essa sucursal ao abrigo da regulamentação nacional que transpôs o artigo 13.º-C, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e o artigo 137.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112.

34 Em segundo lugar, importa recordar que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 definem «sujeito passivo» para efeitos de IVA como qualquer pessoa que exerça uma atividade económica «de modo independente» (v., neste sentido, Acórdãos de 23 de março de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 33, e de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, n.º 40).

35 Tratando-se de uma sociedade com sede num Estado-Membro e cuja sucursal esteja registada noutro Estado-Membro, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a sede e a sucursal constituem um só e mesmo sujeito passivo de IVA, a não ser que se constate que a sucursal exerce uma atividade económica independente, o que seria nomeadamente o caso se esta suportasse o risco económico que decorre da sua atividade (v., neste sentido, Acórdão de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, n.º 41 e jurisprudência aí referida).

36 No caso em apreço, nada nos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe permite supor que a sucursal parisiense atua de forma independente em relação à sede situada no Reino Unido, na aceção da jurisprudência referida no n.º 35 do presente acórdão. Por conseguinte, e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que considerar que esta sucursal e esta sede constituem um único sujeito passivo para efeitos de IVA.

37 Neste contexto, há que recordar que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são trocadas prestações recíprocas (Acórdãos de 23 de março de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 34, e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 24).

38 Assim, importa salientar que, na falta de relação jurídica entre uma sucursal e a sua sede, que constituem, conjuntamente, um único sujeito passivo, as prestações recíprocas trocadas entre estas entidades constituem fluxos internos não tributáveis, ao contrário das operações tributáveis realizadas com terceiros.

39 Daqui resulta que uma sucursal registada num Estado-Membro tem o direito de deduzir, nesse Estado, o IVA que onera os bens e os serviços adquiridos que tenham uma relação direta e imediata com a realização das operações tributáveis, incluindo as da sua sede estabelecida noutro Estado-Membro, com a qual esta sucursal forma um único sujeito passivo, desde que estas últimas operações deem igualmente direito a dedução quando efetuadas no Estado de registo da referida sucursal.

40 Em terceiro lugar, quanto aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito a dedução como operações sem direito a dedução, a dedução só é admitida, nos termos do artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que corresponde ao artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria dessas operações. Para este efeito, deve ser determinado um *pro rata* de dedução, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º da Diretiva 2006/112, «para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo».

41 Este regime de *pro rata* aplica-se, nomeadamente, no caso de uma sucursal registada num Estado-Membro incorrer em despesas para efeitos simultaneamente de operações tributáveis e de operações exoneradas de IVA realizadas pela sua sede estabelecida noutro Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdão de 13 de julho de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, n.os 26 a 28).

42 O Tribunal de Justiça teve ocasião de precisar que o regime de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e no artigo 173.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 e os métodos de dedução que este regime abrange se aplicam apenas aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para realizar simultaneamente operações económicas com direito a dedução e operações económicas sem direito a dedução, ou seja bens e serviços cuja utilização é mista (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 40; de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 26; e de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, n.º 26).

43 Em contrapartida, os bens e os serviços que são utilizados pelo sujeito passivo unicamente para realizar operações económicas com direito a dedução não entram no campo de aplicação do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva ou do artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, sendo abrangidos, no que respeita ao regime de dedução, respetivamente, pelo artigo 17.º, n.º 2, da primeira destas diretivas e pelo artigo 168.º da segunda (Acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 41).

44 Decorre desta jurisprudência que, como salientou a Comissão, em substância, na audiência, a precisão que figura no artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e no artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, de que, para os bens e os serviços utilizados por um sujeito passivo tanto para realizar operações tributáveis como operações isentas de IVA, o *pro rata* de dedução deve ser determinado «para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo», refere-se à totalidade das operações acima referidas, às quais foram afetados esses bens e serviços de utilização mista adquiridos pelo sujeito passivo, com exceção das outras operações económicas realizadas por este último.

45 Assim, na medida em que, além de despesas de utilização mista, o sujeito passivo adquira bens ou serviços utilizados exclusivamente para operações sujeitas a IVA, o IVA que incide sobre esses bens e serviços pode ser integralmente deduzido, em conformidade com o artigo 17.º, n.os 2 e 3, da Sexta Diretiva e com os artigos 168.º e 169.º da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 27 e jurisprudência aí referida). Pelo contrário, o IVA que incide sobre os bens e os serviços utilizados exclusivamente para os fins de eventuais operações isentas deste imposto não dão qualquer direito a dedução.

46 Daqui resulta que, tratando-se de despesas de utilização mista apresentadas por uma sucursal registada num Estado-Membro afetadas, exclusivamente, tanto a operações tributáveis como a operações isentas de IVA efetuadas pela sede desta sucursal, estabelecida num outro Estado-Membro, deve aplicar-se um *pro rata* de dedução, cujo denominador é constituído pelo volume de negócios, líquido de IVA, relativo ao conjunto dessas operações, com exceção das outras operações realizadas pelo sujeito passivo, seguindo a metodologia prevista no artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e nos artigos 174.º e 175.º da Diretiva 2006/112. A este respeito, há que precisar que, nos termos do artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Diretiva e do artigo 169.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, bem como da jurisprudência referida no n.º 32 do presente acórdão, só o volume de negócios, líquido de IVA, relativo às operações tributáveis realizadas pela sede que também dariam direito a dedução caso fossem efetuadas no Estado-Membro de registo da sucursal, pode figurar no numerador da fração que constitui o *pro rata* de dedução.

47 Importa ainda precisar que o *pro rata* de dedução indicado no número anterior não pode necessariamente ser qualificado de «*pro rata* de dedução da sede», conforme evocado na primeira questão submetida. Com efeito, apenas estão em causa as operações realizadas pela sede, às quais foram afetadas as despesas de utilização mista da sucursal.

48 A Morgan Stanley sustenta que o Estado-Membro de registo da sucursal deve aplicar a todas as suas despesas suportadas a montante, independentemente da sua relação com a atividade da sede estabelecida noutro Estado-Membro, o *pro rata* de dedução da sucursal, determinado apenas em função das operações que esta última realiza no Estado do respetivo registo. No entanto, esta argumentação não pode ser aceite.

49 Com efeito, para o cálculo do *pro rata* de dedução aplicável às despesas de utilização mista de uma sucursal, esta solução não tem em conta, contrariamente à jurisprudência referida no n.º 30 do presente acórdão, operações realizadas pela sua sede, com as quais estas despesas tenham uma relação direta e imediata.

50 Esta interpretação não é posta em causa pela jurisprudência resultante do Acórdão de 12 de setembro de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), que a Morgan Stanley cita em apoio da sua argumentação. É verdade que, nos n.ºs 40 e 55 desse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que, para a determinação do *pro rata* de dedução do IVA que lhe é aplicável nos termos do regime de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, uma sociedade, cuja sede esteja localizada num Estado-Membro, não pode ter em conta o volume de negócios realizado pelas suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros.

51 A este propósito, importa todavia referir que, como resulta nomeadamente do n.º 19 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça foi questionado nesse processo quanto à possibilidade de ter em conta o volume de negócios total dessas sucursais, entendido como o total das suas receitas. Assim, o Tribunal de Justiça observou, designadamente, no n.º 38 do acórdão de 12 de setembro de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), que o facto de ter em conta o volume de negócios realizado por todos os estabelecimentos estáveis que o sujeito passivo disponha noutros Estados-Membros, para efeitos de determinar o *pro rata* de dedução da sede, teria como consequência fazer aumentar, para todas as aquisições efetuadas pelo referido sujeito passivo no Estado-Membro onde está localizada a sua sede, a parte de IVA que a referida sede pode deduzir ainda que uma parte dessas aquisições não tenha nenhuma conexão com as atividades dos estabelecimentos estáveis estabelecidos fora desse Estado. Portanto, o valor do *pro rata* de dedução aplicável seria falseado.

52 Daqui decorre que, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça excluiu a tomada em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução da sede de um sujeito passivo, do volume de negócios das sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros, uma vez que pelo menos uma parte desse volume de negócios não apresentava nenhuma conexão com as aquisições efetuadas a montante por essa sede. Consequentemente, o Tribunal de Justiça não pretendeu excluir, na determinação do alcance do direito a dedução de um estabelecimento estável de um sujeito passivo situado num Estado-Membro, a tomada em conta das operações realizadas por um estabelecimento estável do mesmo sujeito passivo, situado noutro Estado-Membro, que tenha uma relação direta e imediata com as despesas incorridas pelo primeiro desses estabelecimentos estáveis.

53 Por outro lado, o cálculo do *pro rata* relativo a essas operações efetuadas pela referida sede também não pode basear-se no volume de negócios que essa sucursal com ela realiza, como defende o Governo francês. Com efeito, conforme foi recordado no n.º 38 do presente acórdão, esse volume de negócios consiste em fluxos internos não tributáveis do sujeito passivo, quando, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e do artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, há que ter em conta, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução, as operações tributáveis e isentas de IVA que um sujeito passivo realiza com terceiros.

54 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.os 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que, no que respeita às despesas suportadas por uma sucursal registada num Estado-Membro que são afetadas, exclusivamente, tanto a operações sujeitas ao IVA como a operações isentas deste imposto, realizadas pela sede dessa sucursal situada noutro Estado-Membro, há que aplicar um *pro rata* de dedução resultante de uma fração cujo denominador é composto pelo volume de negócios, líquido de IVA, constituído apenas por estas operações e cujo numerador é composto pelas operações tributáveis que também dariam direito a dedução se tivessem sido efetuadas no Estado-Membro de registo da referida sucursal, incluindo na hipótese de esse direito a dedução resultar do exercício de uma opção, exercida por esta última, de sujeitar ao IVA as operações realizadas nesse Estado.

Quanto à segunda questão

55 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, de que forma se deve interpretar o artigo 17.º, n.os 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, para determinar o *pro rata* de dedução aplicável às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, que contribuem para a realização tanto das operações efetuadas por essa sucursal nesse Estado como das operações realizadas pela sua sede estabelecida noutro Estado-Membro.

56 A este respeito, importa recordar, por um lado, que a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações efetuadas a jusante com direito a dedução é, na aceção da jurisprudência referida no n.º 30 do presente acórdão, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

57 Por outro lado, é igualmente admitido um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação realizada a montante e uma ou várias operações efetuadas a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

58 Nestas condições, quando a atividade económica do sujeito passivo consiste simultaneamente em operações tributáveis e operações isentas de IVA, deve ser aplicado às suas despesas gerais o regime de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva e no artigo 173.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Em conformidade com as considerações que constam dos n.os 40 a 46 do presente acórdão, o *pro rata* de dedução relativo às referidas despesas gerais deve basear-se no conjunto das operações económicas efetuadas pelo sujeito passivo, seguindo a metodologia prevista no artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e nos artigos 174.º e 175.º da Diretiva 2006/112.

59 Quanto ao *pro rata* de dedução a aplicar às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, quando o sujeito passivo realize operações tanto nesse Estado como no Estado-Membro em que se situa a sua sede, devem figurar no numerador da fração que compõe este

pro rata de dedução, além das operações tributáveis efetuadas por essa sucursal, apenas as operações tributáveis realizadas por essa sede que também dariam direito a dedução se tivessem sido efetuadas no Estado de registo da referida sucursal.

60 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que, para determinar o *pro rata* de dedução aplicável às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, que contribuem para a realização tanto das operações efetuadas por essa sucursal nesse Estado como das operações realizadas pela sua sede estabelecida noutro Estado-Membro, há que ter em conta, no denominador da fração que compõe esse *pro rata* de dedução, as operações realizadas tanto pela referida sucursal como por essa sede, devendo figurar no numerador da referida fração, além das operações tributáveis efetuadas pela mesma sucursal, apenas as despesas tributáveis realizadas pela referida sede que também dariam direito a dedução se tivessem sido efetuadas no Estado de registo da sucursal em causa.

Quanto às despesas

61 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, no que respeita às despesas suportadas por uma sucursal registada num Estado-Membro que são afetadas, exclusivamente, tanto a operações sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado como a operações isentas deste imposto, realizadas pela sede dessa sucursal situada noutro Estado-Membro, há que aplicar um *pro rata* de dedução resultante de uma fração cujo denominador é composto pelo volume de negócios, líquido de imposto sobre o valor acrescentado, constituído apenas por estas operações e cujo numerador é composto pelas operações tributáveis que também dariam direito a dedução se tivessem sido efetuadas no Estado-Membro de registo da referida sucursal, incluindo na hipótese de esse direito a dedução resultar do exercício de uma opção, exercida por esta última, de sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as operações realizadas nesse Estado.**

2) **O artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, e o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388, bem como os artigos 168.º, 169.º e 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112, devem ser interpretados no sentido de que, para determinar o *pro rata* de dedução aplicável às despesas gerais de uma sucursal registada num Estado-Membro, que contribuem para a realização tanto das operações efetuadas por essa sucursal nesse Estado como das operações realizadas pela sua sede estabelecida noutro Estado-Membro, há que ter em conta, no denominador da fração que compõe esse *pro rata* de dedução, as operações realizadas tanto pela referida sucursal como por essa sede, devendo figurar no numerador da referida fração, além das operações tributáveis efetuadas pela mesma sucursal, apenas as despesas tributáveis realizadas pela referida sede que também dariam direito a dedução se tivessem sido efetuadas no Estado de registo da sucursal em causa.**

Assinaturas