

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 12 de septiembre de 2013 (*)

«Impuesto sobre el valor añadido – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artículos 17 y 19 – Deducción del impuesto soportado – Utilización de bienes y servicios indistintamente para operaciones gravadas y operaciones exentas – Deducción a prorrata – Cálculo de la prorrata – Sucursales establecidas en otros Estados miembros y en Estados terceros – Falta de toma en consideración desu volumen de negocios»

En el asunto C-388/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 11 de julio de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2011, en el procedimiento entre

Le Crédit Lyonnais

y

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešić y J.-J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de septiembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Le Crédit Lyonnais, por Mes C. Aldebert, E. Ashworth y C. Reinbold, avocats;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. E. Symeonidou, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. L. Seeboruth y A. Robinson, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de febrero de 2013;

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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Le Crédit Lyonnais (en lo sucesivo, «LCL»), entidad de crédito con domicilio social en Francia, y el Estado francés, en relación con el cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») aplicable a LCL durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1990.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de dicha Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva tiene la siguiente redacción:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

6 El artículo 13, punto B, de la Sexta Directiva establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;
 2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;
 3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;
 4. las operaciones, incluida la negociación, relativa[s] a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección; se considerarán de colección las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;
 5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de:
 - los títulos representativos de mercaderías, y
 - los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5;
 6. la gestión de fondos comunes de inversión definidos como tales por los Estados miembros;
- [...]»

7 El artículo 17 de esta Directiva dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

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;
- b) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes importados;
- c) las cuotas del [IVA] devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

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;
- b) sea de sus operaciones exentas conforme a la letra i) del apartado 1 del artículo 14; al artículo 15 y a los puntos B, C y D del apartado 1 y al apartado 2 del artículo 16;
- c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

[...]

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, sólo 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.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del [IVA] que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

[...]»

8 El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva prescribe:

«1. 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.»

Normativa francesa

9 El artículo 271 del code général des impôts en su versión aplicable en la época de los hechos del litigio principal (Código Tributario; en lo sucesivo, «CGI»), establecía:

«4. Darán derecho a deducción en las mismas condiciones que si estuvieran sujetos al [IVA]:

[...]

b) Los servicios bancarios y financieros exentos en virtud del artículo 261 C, apartado 1, letras a) a e), cuando se prestan a personas domiciliadas o establecidas fuera de la Comunidad Económica Europea o están vinculados con exportaciones de bienes a países distintos de los Estados miembros de la Comunidad.»

10 A tenor del artículo 212 del anexo II del CGI:

«Los sujetos pasivos que no realicen exclusivamente operaciones con derecho a deducción podrán deducir una fracción del [IVA] que haya gravado los bienes que forman parte del inmovilizado igual al importe de este impuesto multiplicado por el coeficiente resultante de la *ratio* existente entre la cuantía anual de los ingresos correspondientes a las operaciones con derecho a deducción y la cuantía anual de los ingresos correspondientes a la totalidad de las operaciones realizadas [...].»

11 El artículo 213 del anexo II del CGI disponía:

«Cuando un sujeto pasivo tenga sectores de actividad que no estén sujetos a disposiciones idénticas en materia del [IVA], dichos sectores serán objeto de cuentas separadas para la aplicación del derecho a deducción.

Cada inmueble, conjunto de inmuebles o parte de inmueble formado por viviendas sociales de alquiler cuya entrega a sí mismo esté gravada con arreglo al artículo 257, apartado 7, punto 1, letra c), último párrafo, del [CGI] constituye un sector de actividad.

El importe del impuesto deducible por los bienes comunes a los diferentes sectores se determinará aplicando la *ratio* prevista en el artículo 212.»

12 El artículo 219 del anexo II del CGI estaba redactado de la siguiente manera:

«Los sujetos pasivos que no realicen exclusivamente operaciones con derecho a deducción podrán deducir una fracción del [IVA] que haya gravado dichos bienes y servicios dentro de los límites establecidos a continuación:

- a. cuando dichos bienes y servicios se utilicen exclusivamente para la realización de operaciones con derecho a deducción, el impuesto que los haya gravado será deducible;
- b. cuando se utilicen exclusivamente para la realización de operaciones sin derecho a deducción, el impuesto que los haya gravado no será deducible;
- c. cuando su utilización conlleve tanto la realización de operaciones que dan derecho a deducción como de operaciones que no dan derecho a deducción, una fracción del impuesto que los haya gravado será deducible. Dicha fracción se determinará en las condiciones previstas en los artículos 212 a 214.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 LCL es un banco con domicilio social en Francia y que posee sucursales en Estados miembros de la Unión Europea y en Estados terceros.

14 A raíz de una verificación de la contabilidad de LCL relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1989, y de dos notificaciones de liquidaciones complementarias, la Administración tributaria requirió a LCL el pago de cuotas, en particular, del IVA, por el período mencionado. Estas cuotas son el resultado de la negativa de dicha Administración a tomar en consideración, al contrario de lo que había hecho LCL en sus declaraciones, el importe de los intereses de préstamos concedidos por la sede de LCL a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés en el numerador y en el denominador de la prorrata de deducción establecida en materia de IVA por el artículo 212 del anexo II del CGI.

15 El 20 de julio de 1994, LCL presentó una primera reclamación contra dichas liquidaciones complementarias alegando que el importe de los intereses de que se trata podía tomarse en consideración en el cálculo de la prorrata de deducción del IVA. El 31 de diciembre de 1996, LCL presentó una segunda reclamación, mediante la cual solicitó la restitución de las cantidades que consideraba haber abonado de más por los períodos controvertidos y de las que había abonado, en 1990 y 1991, en el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1990, alegando que, si el importe de los intereses facturados por la sede a las sucursales no podía tomarse en consideración dado que la sede y sus sucursales extranjeras constituían una misma y única entidad, los ingresos por las operaciones que éstas últimas realizan con terceros deberían considerarse ingresos suyos y tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata de deducción que se le aplicaba.

16 Al desestimar la Administración tributaria las mencionadas reclamaciones, LCL interpuso recurso contencioso ante el tribunal administratif de Paris (Tribunal contencioso-administrativo de París). Mediante sentencia de 5 de octubre de 2004, éste desestimó dicho recurso. Como el recurso de apelación que interpuso contra dicha resolución también fue desestimado, LCL interpuso recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado).

17 En apoyo de su recurso de casación, LCL alega que, para determinar la prorrata de deducción de los gastos de su sede en materia de IVA, procede tomar en consideración los ingresos de sus sucursales establecidas en los otros Estados miembros de la Unión y en los Estados terceros, dado que estas sucursales, a raíz de la sentencia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803), deben ser consideradas junto a la sede, en lo relativo a las

relaciones que mantienen, como un único sujeto pasivo.

18 LCL sostiene que, al considerar, por una parte, que las sucursales establecidas en un Estado miembro de la Unión Europea son en sí mismas sujetos pasivos del IVA y tienen en cuenta, para determinar su propia prorrata, los mencionados ingresos, los cuales, por tanto, no pueden originar de nuevo un derecho de deducción en beneficio de la sede, y, por otra parte, que las sucursales establecidas fuera de la Unión, que pueden, bien no ser sujetos pasivos del IVA, bien estar sujetas a otras normas, constituyen sectores de actividad diferenciados para el ejercicio del derecho a deducción, la cour administrative d'appel de Paris acogió una interpretación incompatible con el principio comunitario de neutralidad del sistema común del IVA.

19 En estas circunstancias, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) [...] [¿] Habida cuenta de las normas relativas al ámbito territorial del [IVA], los apartados 2 y 5 del artículo 17 y el artículo 19 de la Sexta Directiva [...] pueden ser interpretados en el sentido de que, para el cálculo de la prorrata que establecen, la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro debe tener en cuenta los ingresos obtenidos por cada una de sus sucursales establecidas en otro Estado miembro y, simétricamente, dichas sucursales deben tener en cuenta el conjunto de los ingresos obtenidos por la sociedad que entren en el ámbito del [IVA][?]»

2) [...] [¿] Se debe aplicar la misma solución a las sucursales establecidas fuera de la Unión Europea, en particular, en relación con el derecho a la deducción establecido en la letra a) del apartado 3 del artículo 17 y en la letra c) del mismo apartado, en el caso de operaciones bancarias y financieras contempladas en el artículo 13, punto B, letra d), puntos 1 a 5, que se realicen en beneficio de destinatarios establecidos fuera de la [Unión?].

3) [...] [¿] Puede variar de un Estado miembro a otro la respuesta a las dos primeras cuestiones, en función de las opciones que ofrece el último párrafo del apartado 5 del artículo 17, [de la Sexta Directiva,] en particular, en lo relativo a la constitución de sectores de actividad diferenciados[?]

4) En caso de respuesta afirmativa a alguna de las dos primeras cuestiones, por una parte, [...] [¿] procede limitar la aplicación de dicha prorrata al cálculo del derecho a deducir el [IVA] que haya gravado los gastos efectuados por la sede en beneficio de las sucursales extranjeras[?]; por otra parte, [...] [¿] debe hacerse la toma en consideración de los ingresos obtenidos en el extranjero conforme a las normas aplicables en el Estado de la sucursal o en el Estado de la sede[?]»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

20 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales establecido por el artículo 267 TFUE, proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le ha planteado (véase, en particular, la sentencia FCE Bank, antes citada, apartado 21).

21 A este respecto, procede señalar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber de qué manera debe determinarse, por un lado, la prorrata de deducción del IVA de la sede de una sociedad establecida en Francia y, por otro lado, la prorrata de deducción de las sucursales de dicha sociedad establecidas fuera de este Estado

miembro. Ahora bien, en la medida en que el litigio principal sólo tiene por objeto la determinación de la prorrata de deducción aplicable a la sede de la sociedad sujeta a imposición, no resulta útil pronunciarse con detalle sobre el cálculo de las prorratas de deducción aplicables a las sucursales de la referida sociedad establecidas fuera del citado Estado.

22 Por tanto, se ha de entender que la primera cuestión prejudicial pretende, en esencia, saber si los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

23 Para responder a esta cuestión prejudicial, es importante recordar que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (véase, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 23 y jurisprudencia citada).

24 En este sentido, es necesario constatar que el tenor de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, no permite, por sí mismo, afirmar que, para determinar la prorrata de deducción del IVA aplicable a una sociedad establecida en un Estado miembro, dicha sociedad pueda tener en cuenta el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

25 Habida cuenta del contexto en el que se inscriben dichas disposiciones y las finalidades de éstas, hay que recordar que los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva forman parte del título XI de la misma, dedicado al régimen de deducciones.

26 El derecho a deducción, establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 6 de octubre de 2005, Comisión/Francia, C-243/03, Rec. p. I-8411, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rec. p. I-10409, apartado 14).

27 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta 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 (véase la sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 15 y jurisprudencia citada).

28 Más concretamente, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a la deducción del IVA cuando éste se refiere a bienes o servicios que son utilizados por el sujeto pasivo «para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción, contempladas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conllevan tal derecho». En ese caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las primeras operaciones mencionadas (sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 17).

29 En virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el derecho a deducción se calcula según una prorrata determinada conforme a las disposiciones del artículo 19 de esta misma Directiva (sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 18).

30 Ahora bien, debe constatarse que, en la medida en que el cálculo de la prorrata de deducción constituye un elemento del régimen de deducciones, las modalidades en cuya virtud

debe realizarse dicho cálculo pertenecen, junto con el mencionado régimen de deducciones, al ámbito de aplicación de la normativa nacional en materia de IVA a la cual una actividad u operación debe estar fiscalmente sujeta.

31 En efecto, corresponde a las autoridades tributarias de cada Estado miembro fijar, tal como les permite el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, el método de determinación del derecho a deducción autorizándoles a establecer una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso a prever la exclusión del derecho de deducción en determinadas condiciones (véase, en este sentido, la sentencia *Royal Bank of Scotland*, antes citada, apartado 19).

32 La apreciación que figura en el apartado precedente de la presente sentencia resulta además corroborada por el hecho de que el modo de devolución del IVA, bien por deducción, bien por reembolso, depende únicamente del lugar de establecimiento del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2009, *Comisión/Italia*, C-244/08, apartados 25 y 33).

33 Además, se ha de precisar que el concepto de «lugar de establecimiento» no alude únicamente a la sede del sujeto pasivo, sino también a los establecimientos permanentes, en el sentido de la Sexta Directiva, que pueda tener en los otros Estados miembros. Así, una empresa con domicilio social en un Estado miembro y que dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro debe considerarse, por ello, como si estuviera establecida en este último Estado para las actividades allí realizadas y ya no podrá reclamar la devolución del IVA allí satisfecho a efectos de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 126) y de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40). Corresponde al mencionado establecimiento permanente solicitar, ante las autoridades tributarias de ese Estado, la deducción del IVA en relación con las adquisiciones que han sido realizadas allí (véase, en este sentido, la sentencia *Comisión/Italia*, antes citada, apartados 33 y 35).

34 En la medida en que el Tribunal de Justicia consideró que el establecimiento permanente, en el sentido de la Sexta Directiva, ubicado en un Estado miembro y el establecimiento principal ubicado en otro Estado miembro constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA (sentencia *Comisión/Italia*, antes citada, apartado 38), de ello se desprende que un único sujeto pasivo está sometido, además de al régimen aplicable en el Estado de su domicilio social, a tantos regímenes de deducciones nacionales como Estados miembros en los cuales dispone de establecimientos permanentes.

35 Ahora bien, dado que las modalidades de cálculo de la prorrata constituyen un elemento fundamental del régimen de deducciones, no puede, sin poner en duda seriamente tanto el reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA como la razón de ser de la mencionada prorrata, tomarse en consideración, en el cálculo de la prorrata aplicable al establecimiento principal de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, el volumen de negocios realizado por todos los establecimientos permanentes de los que el mencionado sujeto pasivo dispone en los otros Estados miembros.

36 Esta interpretación de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, es, además, conforme con la finalidad de dichas disposiciones.

37 En efecto, por lo que se refiere al principio de neutralidad del IVA, que el régimen de deducciones debe aplicar, es necesario constatar que, como el Abogado General señaló en los puntos 67 a 69 de sus conclusiones, no se ha demostrado que el hecho de permitir a un sujeto pasivo calcular la prorrata de deducción aplicable a su sede establecida en un Estado miembro concreto tomando en consideración el volumen de negocios realizado por sus establecimientos permanentes establecidos en los otros Estados miembros pueda garantizar, en todos los casos, un mayor respeto del mencionado principio con respecto a un sistema que establezca que el sujeto pasivo deba determinar una prorrata de deducción para cada Estado miembro en el que pueda considerarse que posee un establecimiento permanente en el sentido de la Sexta Directiva.

38 En siguiente lugar, como alegó acertadamente el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, determinar de tal manera la prorrata de deducción aplicable a la sede de un sujeto pasivo tendría como consecuencia el aumento, 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 guardan 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.

39 Finalmente, establecer de tal manera la prorrata de deducción puede menoscabar el efecto útil de los artículos 5, apartado 7, letra a), y 6, apartado 3, de la Sexta Directiva, que atribuyen una determinada facultad de apreciación a los Estados miembros al atenuar los efectos de las elecciones realizadas por éstos en materia de política fiscal.

40 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

41 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, habida cuenta del artículo 17, apartado 3, letras a) y c), de la Sexta Directiva, una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros.

42 A este respecto, procede recordar que, como se desprende de los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, el régimen de deducciones está basado sobre el principio de territorialidad de las disposiciones nacionales aplicables y que, cuando un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en un Estado que no sea aquél en el que ha establecido su sede, las actividades económicas que realice en ese Estado se consideran, a efectos de la aplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva, como ejercidas desde dicho establecimiento permanente.

43 Ahora bien, se ha de señalar que no existe, ni en el preámbulo de la Sexta Directiva ni en las disposiciones de la misma, ningún indicio que permita concluir que el hecho de que un sujeto pasivo disponga de un establecimiento permanente fuera de la Unión pueda tener incidencia sobre el régimen de deducciones al que está sometido el referido sujeto pasivo en el Estado

miembro en el que está ubicada su sede.

44 En consecuencia, como el Abogado General señaló en el punto 81 de sus conclusiones, en una situación como la controvertida en el litigio principal no cabe sostener válidamente que las prestaciones de servicios efectuadas por los establecimientos permanentes establecidos fuera de la Unión en beneficio de personas igualmente establecidas en Estados terceros deban considerarse como efectuadas por la propia sede.

45 Esta apreciación no resulta desvirtuada por la alegación de que una sociedad que tenga su sede en un Estado miembro y que disponga de una sucursal en un Estado tercero debe, a efectos del IVA, recibir el mismo trato fiscal que una sociedad, también establecida en un Estado miembro, que efectúe las mismas prestaciones de servicios sin recurrir a tal sucursal o que disponga, a ese fin, de una filial en el mencionado Estado tercero. En efecto, estas diversas posibilidades reflejan situaciones claramente distintas y no pueden, por tanto, recibir el mismo trato fiscal.

46 A este respecto, debe añadirse que generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas y a efectos de limitar sus cargas fiscales (sentencia de 22 de diciembre de 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 53).

47 Así, la elección de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, en consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen objetivo del IVA (véase la sentencia de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33).

48 Además, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un sujeto pasivo puede elegir entre distintas operaciones, tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal (véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 73, y *RBS Deutschland Holdings*, antes citada, apartado 54).

49 Por todo cuanto antecede, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 17, apartado 3, letras a) y c), y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

50 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro aplicar una regla de cálculo de la prorrata de deducción por sector de actividad de una sociedad sujeta al impuesto al autorizar a ésta a tomar en consideración el volumen de negocios realizado por una sucursal establecida en otro Estado miembro o en un Estado tercero.

51 Para responder a esta cuestión prejudicial, se ha de recordar que resulta de una interpretación conjunta del texto de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva que este último precepto sólo hace referencia a la prorrata de deducción, establecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de esa Directiva y que, en consecuencia, sólo establece una regla detallada de cálculo para la prorrata a la que se refiere la primera de estas dos disposiciones y, por extensión, para la deducción que debe operarse con arreglo al artículo

17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la referida Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 22, y de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, apartado 21).

52 El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que, a falta de indicaciones en la Sexta Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer métodos y normas que regulen el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado, dentro de los límites del respeto del Derecho de la Unión y la observancia de los principios en que se basa el sistema común del IVA. En el ejercicio de esa facultad, los citados Estados están obligados a tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva (véase, en particular, la sentencia BLC Baumarkt, antes citada, apartado 22 y jurisprudencia citada).

53 No obstante, es necesario señalar que no puede interpretarse que la referencia del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, a «sectores de actividad» tiene por objeto zonas geográficas.

54 En efecto, como se desprende del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, el término «actividades» tiene por objeto, en el contexto de la Sexta Directiva, los distintos tipos de actividades económicas como las de fabricación, comercio o prestación de servicios.

55 En consecuencia, un Estado miembro no puede, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, permitir a un sujeto pasivo establecido en su territorio tomar en consideración, al determinar la prorrata de deducción que es aplicable a un sector de su actividad económica, el volumen de negocios realizado por un establecimiento permanente establecido fuera de ese mismo Estado.

56 Por todo cuanto antecede, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro aplicar una regla de cálculo de la prorrata de deducción por sector de actividad de una sociedad sujeta al impuesto al autorizar a ésta a tomar en consideración el volumen de negocios realizado por una sucursal establecida en otro Estado miembro o en un Estado tercero.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

57 Habida cuenta de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones prejudiciales, no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial.

Costas

58 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

- 1) Los artículos 17, apartados 2 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, deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.
- 2) Los artículos 17, apartado 3, letras a) y c), y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros.
- 3) El artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro aplicar una regla de cálculo de la prorrata de deducción por sector de actividad de una sociedad sujeta al impuesto al autorizar a ésta a tomar en consideración el volumen de negocios realizado por una sucursal establecida en otro Estado miembro o en un Estado tercero.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.