

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

presentadas el 28 de febrero de 2013 (1)

Asunto C-388/11

Le Crédit Lyonnais

contra

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Conseil d'État (Francia)]

«Fiscalidad – IVA – Sexta Directiva 77/388 – Artículos 17 y 19 – Deducción del impuesto soportado – Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho – Cálculo de la prorrata de deducción – Toma en consideración por una sociedad del volumen de negocios de sus sucursales establecidas en otros Estados miembros o en Estados terceros – “Prorrata mundial” – Principio de neutralidad del IVA – Territorialidad del impuesto»

1. El presente asunto ofrece al Tribunal de Justicia la ocasión de examinar una serie de cuestiones de interpretación relativas al derecho a deducción inherente al régimen común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que, aun presentando una gran importancia en el ámbito de los principios debido a sus consecuencias prácticas, no han sido sin embargo examinadas todavía.
2. En términos muy elementales, la cuestión principal planteada al Tribunal de Justicia consiste en si una sociedad, cuya sede está establecida en un Estado miembro y que dispone de sucursales establecidas en otros Estados miembros o en Estados terceros, debe, en el momento de satisfacer sus obligaciones fiscales en el Estado miembro en el que tiene su sede y en la medida en que realiza operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción, calcular su prorrata de deducción, en el sentido de los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE, (2) tomando en consideración su volumen de negocios total, es decir, incluyendo tanto el de la sede como el de sus distintas sucursales, lo que se ha dado en llamar la «prorrata mundial».
3. Aunque los hechos controvertidos en el litigio principal son antiguos, ya que se remontan a los años 1988 y 1989 y están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva vigente en esas fechas, las cuestiones prejudiciales que se han formulado tardíamente mantienen su interés en la actualidad, en la medida en que las disposiciones pertinentes de dicha Directiva se han recogido de forma casi idéntica en la Directiva 2006/112/CE, (3) que derogó a la anterior Directiva. (4) Ese interés es aún más vivo puesto que la principal pretensión de la recurrente en el

litigio principal se basa en la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia el 23 de marzo de 2006 en el asunto FCE Bank (5) y solicita al Tribunal de Justicia, habida cuenta del principio de neutralidad inherente al régimen común del IVA, que adopte una posición de principio a este respecto.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión: Sexta Directiva

4. El artículo 17 de la Sexta Directiva (6) 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 los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

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.»

5. El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva (7) establece:

«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 B 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.»

B. *Derecho nacional*

6. Según la resolución de remisión, en la fecha de los hechos del litigio principal, el Derecho interno había sido adaptado a los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva mediante los artículos 212, 213 y 219 del anexo II del code général des impôts. (8)

7. El artículo 212 del anexo II del CGI preveía:

«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 [...]»

8. El artículo 213 del anexo II del CGI establecía:

«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.

[...]

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

9. A tenor del artículo 219 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 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.»

10. Además, el artículo 271, apartado 4, del CGI preveía:

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

a) [...]

b) Los servicios bancarios y financieros exentos en virtud del artículo 261 C, apartado 1, letras a) a e), si son prestados 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.»

II. Hechos que dieron lugar al litigio principal

11. A raíz de una comprobación de contabilidad relativa al período comprendido entre el 1 de enero de 1988 y el 31 de diciembre de 1989, se requirió a la sociedad Le Crédit Lyonnais, (9) con domicilio en Francia, mediante dos notificaciones de liquidaciones complementarias de 27 de diciembre de 1991 y de 7 de diciembre de 1992, el pago de cuotas del impuesto sobre el valor añadido y del impuesto sobre los salarios, por haber tomado en consideración indebidamente el importe de los intereses de préstamos concedidos a sus sucursales establecidas en otros Estados miembros o en Estados terceros en el numerador y el denominador de la prorrata de deducción prevista en el artículo 212 del anexo II del CGI.

12. Mediante dos reclamaciones de 20 de julio de 1994, LCL solicitó la anulación de dichas liquidaciones complementarias del IVA y del impuesto sobre los salarios correspondientes a los

años 1988 y 1989, alegando que el importe de dichos intereses podía tenerse en cuenta en el cálculo de la prorrata de deducción.

13. Mediante requerimiento de pago de 17 de noviembre de 1994, se solicitó a LCL el pago de la cuota del IVA por un importe, incluidos intereses y derechos, de 1.151.573,81 euros por 1988 y de 1.349.357,81 euros por 1989. Mediante requerimiento de 30 de diciembre de 1994, se solicitó a LCL el pago de la cuota del impuesto sobre los salarios por un importe, incluidos intereses y derechos, de 1.209.890,89 euros por 1988 y 1.246.611,44 euros por 1989.

14. Mediante otra reclamación de 31 de diciembre de 1996, LCL solicitó la devolución, por una parte, del IVA que considera haber pagado indebidamente por los años 1988 y 1989, es decir, 46.944.246,96 euros y, por otra parte, del impuesto sobre los salarios que estima haber abonado indebidamente por los años 1988 y 1989 (23.067.082,45 euros). LCL alegó que había omitido erróneamente tomar en consideración, en su prorrata de deducción del IVA, los intereses abonados a sus sucursales en el extranjero por sus clientes. LCL solicitó asimismo la compensación entre el impuesto sobre los salarios cuya devolución pedía y el impuesto de sociedades liquidado en el marco de la comprobación.

15. Dado que la Administración desestimó estas reclamaciones, LCL, mediante demanda de 28 de agosto de 1998, solicitó al tribunal administratif de Paris, por una parte, una reducción de las liquidaciones del IVA a su cargo en los años 1988 y 1989 y, por otra parte, la devolución del IVA y del impuesto sobre los salarios que estimaba haber abonado indebidamente por los años 1988 y 1989.

16. Mediante sentencia de 5 de octubre de 2004, el tribunal administratif de Paris desestimó estas pretensiones.

17. Mediante sentencia de 8 de diciembre de 2006, la Cour administrative d'appel de Paris confirmó la mencionada sentencia. Consideró, por una parte, que las sucursales de LCL establecidas en otros Estados miembros estaban sujetas por sí mismas al IVA y tomaban en consideración sus propios ingresos para determinar su propia prorrata de deducción, de forma que dichos ingresos no podían sustentar un nuevo derecho a deducción en favor de la sede. Por otra parte, estimó que las operaciones realizadas por las sucursales de LCL establecidas en Estados terceros no se computaban para el ejercicio del derecho a deducción, puesto que podían no ser sujetos pasivos o estar sometidas a otras normas.

18. Así pues, LCL interpuso el 21 de febrero de 2007 un recurso de casación solicitando la anulación de la citada sentencia de 8 de diciembre de 2006.

III. Cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. En estas circunstancias, mediante resolución de 11 de julio de 2011, el Conseil d'État (Salas Tercera, Octava, Novena y Décima reunidas) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si, habida cuenta de las normas relativas al ámbito territorial del impuesto sobre el valor añadido, 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) Si 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 Comunidad.
- 3) Si la respuesta a las dos primeras cuestiones puede variar de un Estado miembro a otro, en función de las opciones que ofrece el último párrafo del apartado 5 del artículo 17, 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, si procede limitar la aplicación de dicha prorrata al cálculo del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos efectuados por la sede en beneficio de las sucursales extranjeras y, por otra parte, si la toma en consideración de los ingresos obtenidos en el extranjero debe hacerse conforme a las normas aplicables en el Estado de la sucursal o en el Estado de la sede.»

20. LCL, los Gobiernos de la República Francesa, de la República de Chipre y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión han presentado observaciones escritas.

21. Fueron oídas las observaciones orales formuladas por LCL, la República Francesa, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión en la vista que se celebró el 27 de septiembre de 2012.

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

22. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia, en esencia, que responda a la cuestión de si (cuestiones primera y segunda) y, en su caso, en qué medida (cuestiones tercera y cuarta) la Sexta Directiva impone a los Estados miembros, teniendo en cuenta en particular la sentencia FCE Bank, antes citada, aplicar a la llamada comúnmente «prorrata mundial», es decir, calcular la prorrata de deducción del IVA, prevista en los artículos 17, apartado 5, y 19 de dicha Directiva, de la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro teniendo en cuenta, a efectos de sus obligaciones fiscales en dicho Estado miembro, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en otros Estados miembros o en Estados terceros, y a la inversa y recíprocamente.

23. En primer lugar, procede observar que el órgano jurisdiccional remitente plantea su cuarta cuestión con carácter subsidiario, es decir, siempre que se responda afirmativamente a alguna de las dos primeras cuestiones. Por tanto, en caso de que se responda en sentido negativo a estas dos primeras cuestiones, no será necesario responder a la cuarta cuestión. Por otra parte, no será necesario responder a la tercera cuestión, en vista de la respuesta que propongo proporcionar a la primera cuestión.

24. En segundo lugar, es preciso destacar que el litigio principal se refiere a la pretensión, formulada por una sociedad con sede en el Estado miembro del órgano jurisdiccional remitente, en este caso Francia, de que se tenga en cuenta el volumen de negocios de las sucursales de dicha sociedad establecidas en otros Estados miembros (primera cuestión) o en Estados terceros (segunda cuestión) para el cálculo de su prorrata de deducción a efectos de sus obligaciones fiscales en el primer Estado miembro.

25. Sin embargo, si bien la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere precisamente a la admisibilidad de dicha pretensión en ese supuesto, es decir, desde el punto de vista de la sede de la sociedad, se refiere también, al final, a la admisibilidad de esa misma pretensión en el supuesto inverso, desde el punto de vista de las sucursales establecidas en otros Estados miembros. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta también al Tribunal de Justicia sobre la posibilidad de que las sucursales establecidas en otros Estados miembros tengan igualmente, y de modo paralelo, en cuenta, en su propia prorrata de deducción y a efectos de sus obligaciones fiscales en su propio Estado miembro de establecimiento, todos los ingresos de la sociedad en cuanto tales, es decir, tanto los de la sede como los de cada una de las otras sucursales.

26. Pues bien, dado que la solución del litigio principal no supone examinar las modalidades de determinación de la prorrata de deducción de las sucursales de LCL establecidas en otros Estados miembros y que son sujetos pasivos en dichos Estados miembros, corresponderá al Tribunal de Justicia, como ha propuesto la Comisión en sus observaciones escritas, reformular la primera cuestión que se le ha planteado excluyendo este aspecto. (10)

27. Por último y en tercer lugar, parece justificado adherirse a la distinción propuesta por el órgano jurisdiccional remitente respondiendo de forma separada y sucesiva a las dos primeras cuestiones que, aun planteando el mismo interrogante de principio relativo a la admisibilidad de la «prorrata mundial», distinguen la situación de las sociedades en función de si tienen sucursales establecidas en Estados miembros o en Estados terceros, habida cuenta en particular de las disposiciones específicas del artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, (11) que regulan el derecho a deducción del IVA en todos los bienes y servicios utilizados para operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letras a) y d), puntos 1 a 5 de dicha Directiva, (12) realizadas con personas establecidas en Estados terceros.

28. En el presente asunto, LCL alega fundamentalmente que el principio de neutralidad inherente al sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva exige instaurar la «prorrata mundial» como consecuencia lógica de la sentencia FCE Bank, antes citada.

29. En cambio, los gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones escritas y orales y la Comisión coinciden, en esencia, en primer lugar, en considerar que LCL atribuye a la sentencia FCE Bank un alcance del que carece. Estiman, en todo caso, que el sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva, en particular, su ámbito territorial, y consideraciones de orden práctico se oponen al establecimiento de la «prorrata mundial». Afirman que la Sexta Directiva excluye la posibilidad de que los Estados miembros permitan a los sujetos pasivos incluidos en el ámbito de aplicación territorial de su legislación fiscal y que ejercen sus actividades en varios Estados miembros a través de sucursales tener en cuenta el volumen de negocios de éstas para el cálculo de su prorrata de deducción.

B. *Sobre la inclusión, en el cálculo de la prorrata de deducción de la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro, del volumen de negocios de las sucursales establecidas en otros Estados miembros (primera cuestión)*

30. En la medida en que la sentencia FCE Bank ocupa un lugar central en el presente asunto, es indispensable, antes incluso de estudiar la admisibilidad de la tesis de la «prorrata mundial», que constituye el núcleo principal del presente asunto, (13) analizar con precisión su alcance, con el fin de determinar hasta qué punto puede condicionar la respuesta que ha de darse a las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente.

1. Sobre la sentencia FCE Bank y su alcance

31. En primer lugar, ha de señalarse que la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en su sentencia FCE Bank no ha sido cuestionada en ningún momento, tanto en el litigio principal como ante el Tribunal de Justicia, ni por LCL ni por los Estados miembros que han presentado observaciones o por la Comisión. (14) Dicha sentencia constituye, por el contrario, el punto de partida de las pretensiones de LCL y, por tanto, conviene dar por sentado que LCL y las sucursales de que se trata en el litigio principal están comprendidas en el supuesto previsto en dicha sentencia, es decir, se trata de «sucursales» y no de «sociedades filiales». Sin embargo, procede precisar a este respecto que corresponde al órgano jurisdiccional remitente cerciorarse de que la situación controvertida en el litigio principal corresponde al supuesto cubierto por la jurisprudencia FCE Bank, ya que las respuestas a las cuestiones que plantean parten de la premisa de que LCL y sus diversas sucursales constituyen una entidad jurídica única a efectos de la aplicación de las normas del IVA.

32. En esencia, LCL aduce principal y exclusivamente que la aplicación de la jurisprudencia FCE Bank supone, en principio, una pérdida del derecho a deducción del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios por parte de la sede de una sociedad siempre que dichos bienes y servicios sean utilizados para operaciones, por las que se repercute el impuesto, realizadas por las sucursales de dicha sociedad establecidas en otros Estados miembros. En efecto, al no poder la sede facturar dichos bienes y servicios suministrados a las sucursales, en virtud de la jurisprudencia FCE Bank, antes citada, éstas no tienen la posibilidad de deducir el IVA sobre esas operaciones, soportado por la sede, del IVA que deben abonar por las operaciones realizadas por las se repercute el impuesto. Así pues, sólo el IVA que grava los gastos soportados por las propias sucursales en su Estado miembro de establecimiento puede ser deducido.

33. LCL deduce de ello que, salvo que se sufriera una pérdida del derecho a deducción que fuera contraria al principio de neutralidad del IVA, una sociedad cuya sede realice a la vez operaciones gravadas y operaciones sin derecho a deducción, en el sentido del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, debería necesariamente poder tener en cuenta, en el cálculo de su prorrateo de deducción del IVA sobre los gastos correspondientes a sus operaciones gravadas, todas las operaciones a las que han contribuido dichos gastos, tanto las realizadas por la sede en su Estado miembro de establecimiento como las efectuadas por las sucursales en su propio Estado miembro de establecimiento.

34. En términos muy sucintos, la sentencia FCE Bank, antes citada, enseña que una sociedad que tenga su establecimiento principal (su sede) en un Estado miembro (FCE Bank) y un establecimiento permanente (una sucursal) en otro Estado miembro (FCE IT) constituyen, en el Estado miembro de establecimiento de la sucursal (Italia), y en la medida en que la sede ha suministrado a la sucursal bienes o servicios, un único sujeto pasivo (15) en sus «relaciones» recíprocas, (16) de forma que las eventuales prestaciones ofrecidas por la sede de la sociedad a la sucursal no pueden considerarse prestaciones de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, con la consecuencia necesaria de que estas últimas no estarían sujetas al IVA, en el caso de autos, en el Estado miembro de la sucursal.

35. En efecto, una prestación de servicios sólo está sujeta al IVA, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (17) si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. Pues bien, tal relación jurídica sólo puede existir entre la sede de una sociedad y la sucursal de la misma sociedad si esta última no desarrolla una actividad económica independiente, es decir, si no puede ser considerada autónoma por asumir el riesgo económico derivado de su actividad. (18) Así sucedía en el supuesto de FCE IT, sucursal de FCE Bank que no disponía de un capital de dotación. (19)

36. Debe observarse a este respecto que ni los Estados miembros que han presentado observaciones ni la Comisión han discutido que la aplicación de la jurisprudencia FCE Bank puede teóricamente (20) dar lugar a una situación en la que una sociedad establecida en un Estado miembro y que disponga de sucursales establecidas en otros Estados miembros pudiera sufrir una cierta pérdida de su derecho a deducción del IVA, en el caso de que centralizara en un Estado miembro, en el caso de autos el de su sede, la adquisición de bienes y servicios para operaciones realizadas en otros Estados miembros, puesto que las operaciones por las que repercute el impuesto no dan derecho a deducir el IVA soportado.

37. No obstante, en su sentencia FCE Bank, antes citada, el Tribunal de Justicia se limitó a declarar que las operaciones realizadas por la sede de una sociedad con sus distintas sucursales debían considerarse operaciones internas, y el alcance de esta sentencia se agota en esa declaración.

38. En efecto, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia no se pronunció en absoluto sobre las modalidades de deducción del IVA. Si bien es cierto que «puede tener» como consecuencia que el IVA soportado por dichos gastos en el Estado miembro de la sede «podría» no deducirse en proporción a su utilización en las operaciones por las que se repercute el impuesto en los Estados miembros de las sucursales, sólo se trata aquí de la exclusión de una de las posibilidades previsibles de aplicación del derecho a deducción.

39. Sin embargo, no cabe considerar que la consecuencia implícita pero necesaria de dicha sentencia consiste en obligar a los Estados miembros, de forma correlativa o a modo de compensación, con arreglo al principio de neutralidad inherente al sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva, que permitan a una sociedad cuyas actividades estén en parte exentas del IVA, en virtud del artículo 13, parte B, letra d), de dicha Directiva y por tanto, en principio, no generen un derecho a deducción del IVA, calcular su prorrata de deducción, con arreglo a los artículos 17, apartado 5, y 19 de dicha Directiva, tomando en consideración el volumen de negocios de todas sus sucursales.

40. Para finalizar, si bien es cierto que la sentencia FCE Bank, antes citada, excluye la posibilidad de deducir el IVA sobre los gastos realizados por la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro cuando son utilizados para operaciones efectuadas por sus sucursales en otros Estados miembros, sin embargo no ofrece respuesta, ni expresa ni implícita, a la cuestión principal suscitada por el presente asunto, esto es, si tal sociedad debe tener en cuenta tanto el volumen de negocios de la sede como el de sus sucursales para calcular su prorrata de deducción a efectos de los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva. Así pues, la respuesta a esta cuestión deberá buscarse en otro lugar.

41. No obstante, antes de examinar las disposiciones de los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva, en los que LCL basa sus pretensiones y que regulan el derecho a deducción del IVA que grava los bienes y servicios utilizados tanto para operaciones con derecho a deducción como para operaciones que no conllevan ese derecho, procede recordar en primer lugar el alcance del derecho a deducción, según lo previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva

tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia.

2. Sobre el derecho a deducción, el principio de neutralidad y el ámbito territorial del régimen común del IVA

42. Tal como el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente, el régimen de deducciones establecido por los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva constituye un elemento fundamental (21) del sistema común del IVA, por cuanto persigue garantizar la neutralidad del impuesto 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 sujetas al IVA. (22) Impuesto destinado fundamentalmente a gravar el consumo, en el lugar en el que se produce dicho consumo, (23) en proporción al precio de los bienes y servicios, (24) el IVA se aplica, salvo excepciones, (25) a cada operación de producción o distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio de dichos bienes y servicios. (26)

43. El derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva persigue así aliviar la carga del sujeto pasivo por el IVA devengado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas, en la medida en que no estén exentas. Dicha Directiva le permite, por tanto, deducir del IVA soportado y devengado por las operaciones sujetas que realiza el IVA soportado por los bienes o servicios adquiridos para dichas operaciones, siempre que esos gastos estén directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el impuesto (27) o puedan estar relacionados con los gastos generales del sujeto pasivo y ser de este modo elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el impuesto. (28)

44. Sólo en la medida en que un bien o servicio se utiliza para las necesidades de las operaciones gravadas puede un sujeto pasivo deducir de las cuotas impositivas por él devengadas el IVA devengado o ingresado por dicho bien o servicio. (29) La deducción del IVA soportado, que se impone legalmente a fin de evitar una doble imposición, (30) está así en función de la percepción del IVA repercutido. (31)

45. Por otro lado, la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 de la Sexta Directiva y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 20 de dicha Directiva. (32)

46. La importancia del derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos explica que, salvo casos de fraude o abuso, (33) toda limitación debe, por su incidencia en el nivel de la carga fiscal, aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros y, en consecuencia, requiere una disposición del Derecho de la Unión que la autorice expresamente. (34)

47. En cambio, cuando un sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, (35) lo que es importante para comprender bien el principio de neutralidad, no podrá percibir el impuesto repercutido ni, por tanto, deducir o reembolsar el impuesto soportado. (36)

48. Conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, cuando un sujeto pasivo suministra bienes o servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta en virtud, por ejemplo, del artículo 13, parte A, de dicha Directiva, en principio el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, puesto que en tal caso los bienes y servicios de que se trata no son utilizados para operaciones gravadas. (37) Ello explica el fenómeno, llamado en ocasiones «IVA oculto», según el cual se añade un coste suplementario al precio de los productos

o servicios utilizados en las operaciones sucesivas exentas. (38)

49. Sólo con carácter excepcional la Sexta Directiva prevé, en particular, en su artículo 17, apartado 3, letras b) y c), (39) el derecho a la deducción del IVA relativo a bienes o servicios utilizados para operaciones exentas, (40) por lo que los términos que dicha Directiva emplea a este respecto deben ser objeto de interpretación estricta. (41)

50. De estas disposiciones del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva y, por tanto, del derecho a deducción, en particular, se deriva el principio de neutralidad fiscal, que constituye, como parte integrante del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria. (42)

51. El principio de neutralidad, en ocasiones calificado de principio general del Derecho de la Unión relativo al sistema común del IVA, es también una manifestación del principio general de igualdad de trato, (43) que exige que los sujetos pasivos se encuentren, en materia de IVA, en las mismas condiciones de competencia, salvo diferenciación objetivamente justificada. (44)

52. No obstante, como el Tribunal de Justicia ha declarado, el principio de neutralidad no tiene, a diferencia de otros principios generales del Derecho de la Unión, rango constitucional y necesita una elaboración legislativa, que únicamente se puede llevar a cabo mediante un acto de Derecho comunitario derivado. (45) Por tanto, no se trata de una norma de Derecho primario, sino de un principio de interpretación (46) que debe en particular orientar a los Estados miembros al adoptar la legislación por la que se traspone la Sexta Directiva.

53. Sobre este último aspecto, procede subrayar que el régimen común del IVA establecido por la Sexta Directiva, uno de cuyos principales objetivos, tal como se desprende de su segundo considerando, es garantizar recursos propios a la Unión mediante la percepción de un impuesto exigido por la aplicación de un tipo impositivo común a una base imponible fijada uniformemente de acuerdo con las normas comunes, sigue estando, a pesar de esta armonización, fuertemente marcado por el ámbito territorial, y por tanto estatal, de su funcionamiento. Dado que la armonización realizada por dicha Directiva sólo es parcial, existe un régimen legal de IVA distinto en cada Estado miembro. En suma, aunque está sujeto a un régimen común, el IVA sigue siendo un impuesto comprendido dentro de la soberanía fiscal de los Estados miembros, soberanía que se expresa en las distintas disposiciones de la Sexta Directiva que ponen de manifiesto el ámbito territorial de dicho régimen común.

54. En particular, como el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de señalar, el artículo 9 de la Sexta Directiva, que determina de manera uniforme el lugar de conexión fiscal de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, persigue establecer, tal como se desprende del séptimo considerando de dicha Directiva, un reparto racional de las esferas de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA y tiene así por objetivo evitar, por una parte, los conflictos de competencia, que pueden producir casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rendimientos. (47)

55. El principio, antes mencionado, según el cual «la percepción del IVA, cualquiera que sea su monto, corresponde al Estado miembro donde se produce el consumo final del bien», (48) permite «un estricto reparto de los ingresos por IVA en las operaciones intracomunitarias y una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros afectados». (49)

56. En apoyo de las consideraciones precedentes y antes de abordar de forma precisa la respuesta que ha de darse a las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente, procede presentar de modo sucinto las modalidades de cálculo del derecho a deducción reconocidas a los sujetos pasivos que suministran por sí mismos bienes o servicios no sujetos totalmente al IVA.

3. Sobre la prorrata de deducción (artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva)

57. En los casos en los que el sujeto pasivo realiza a la vez y, en principio, de forma indistinta operaciones gravadas y operaciones sin derecho a deducción, la deducción, con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva, sólo se admitirá por la parte de todas las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportado que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas, aplicándose esta prorrata en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19 de dicha Directiva.

58. Estas disposiciones persiguen permitir a un sujeto pasivo que adquiere bienes o servicios para el ejercicio, a la vez, de actividades gravadas y de actividades exentas deducir, a partir de todas las operaciones efectuadas, la parte proporcional del IVA que haya gravado la adquisición de estos bienes o servicios que se supone corresponde a su utilización en las actividades gravadas (50) y se enmarca así en la lógica del derecho a deducción en sí.

59. Sin embargo, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza sin embargo a los Estados miembros a establecer, apartándose de lo previsto en los párrafos precedentes, la posibilidad o la obligación de que los sujetos pasivos realicen un cálculo individualizado, y en tal sentido distinto, para cada «sector de su actividad» [letras a) y b)] o determinen la deducción según la «afectación real» de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados [letra c)], si bien también podrán imponer la prorrata principal o autorizarla, implicando esta segunda opción, en particular, la posibilidad de otras prorratas [letra d)].

60. Tomadas en su conjunto, las disposiciones del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que son objeto de la tercera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, pretenden en particular permitir que los Estados miembros, teniendo en cuenta las características específicas propias de las actividades del sujeto pasivo, lleguen a resultados más precisos que los que permite el método de la prorrata, (51) respetando el efecto útil del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de esa Directiva y los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad tributaria y proporcionalidad. (52)

61. Tal como ha observado el Gobierno del Reino Unido, la propia existencia de estas opciones alternativas permite constatar que cabe que el sistema de la prorrata de la deducción no siempre dé lugar a una correspondencia perfectamente exacta entre la proporción del IVA que puede ser recuperado por los gastos soportados y la utilización efectiva de dichos gastos en operaciones por las que se repercute el impuesto.

4. Sobre la cuestión de si la Sexta Directiva impone la aplicación de la «prorrata mundial»

62. Tal como se deduce de las consideraciones precedentes y como han subrayado LCL, el Gobierno francés y la Comisión, los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva no ofrecen respuesta expresa a la cuestión de si la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro debe tomar en consideración, en el cálculo de su prorrata de deducción, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

63. De manera muy general, tanto los defensores como los detractores de la «prorrata mundial»

han expuesto muchos argumentos que persiguen demostrar, según los casos, que esa toma en consideración se impone en virtud del principio de neutralidad del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva, o que está excluida, habida cuenta del ámbito territorial de dicho sistema y por las dificultades prácticas que su aplicación suscitaría, tanto para los sujetos pasivos como para las Administraciones tributarias de control.

64. Pues bien, tal como se desprende del análisis precedente, las modalidades concretas de ejercicio del derecho a deducción sobre las operaciones realizadas por una sociedad como LCL, establecida en un Estado miembro, y sus sucursales, establecidas en otros Estados miembros, al igual que el alcance de dicho derecho, dependen en gran medida de diversas elecciones realizadas libremente por los Estados miembros respecto a los cuales tienen la condición de sujetos pasivos, y en particular (53) entre uno u otro método de determinación del derecho a deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. Esta disposición deja a los Estados miembros un margen de maniobra determinado (54) para organizar el derecho a deducción de la forma más adaptada a las características específicas de las actividades de los sujetos pasivos, con el objetivo de garantizar la neutralidad del IVA de la manera más precisa posible.

65. En defecto de una disposición expresa del Derecho de la Unión a este respecto, incumbe por tanto en primer lugar a las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales competentes determinar, dentro de los límites establecidos por el artículo 17 de la Sexta Directiva y conforme a los principios inherentes al sistema común del IVA que ésta establece, las modalidades concretas de ejercicio del derecho a deducción de las que deben disfrutar los sujetos pasivos que, como LCL afirma, adquieren en un Estado miembro bienes o servicios utilizados para operaciones, por las que se repercute el impuesto, realizadas por sucursales establecidas en otros Estados miembros.

66. Por otra parte, LCL ha subrayado a este respecto en esencia, en el marco de su respuesta a la tercera cuestión del órgano jurisdiccional remitente, que no le era posible constituir sectores distintos de actividades, habida cuenta de la legislación nacional aplicable al derecho a deducción en la fecha de los hechos del litigio principal, ya que dicha legislación no establecía ninguna distinción según la forma de organización de las sociedades. (55)

67. Ciertamente, tal como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes analizada, el derecho a deducción debe corresponder, en principio y en la medida de lo posible al IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios utilizados para operaciones no exentas. Sin embargo, esta exigencia no implica necesariamente la obligación de los Estados miembros de prever que se tenga sistemáticamente en cuenta, en el cálculo de la prorrata de deducción de una sociedad sujeto pasivo, mencionado en los artículos 17, apartado 5, párrafos primero y segundo, y 19 de la Sexta Directiva, su volumen de negocios total, es decir, tanto el de la sede como el de todas sus sucursales establecidas en otros Estados miembros, a riesgo, como han subrayado los gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones y la Comisión, de falsear el propio significado de la prorrata de deducción.

68. A este respecto hay que subrayar, tal como han indicado el Gobierno de Reino Unido y la Comisión en sus observaciones escritas, que la alegación de LCL tiene por objeto solicitar al Tribunal de Justicia que defina, de manera general, los principios teóricos que deben presidir la determinación de la prorrata de deducción en el caso en que una sociedad con sede establecida en un Estado miembro centralice los gastos utilizados para operaciones realizadas por sus sucursales en otros Estados miembros, sin ofrecer la menor precisión en forma de datos (56) ni sobre el importe global de dichos gastos comunes ni sobre la proporción de las operaciones gravadas de las sucursales que los utilizan, ni la menor indicación sobre la relación directa e

inmediata, tal como exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre los gastos soportados por la sede y las operaciones por las que se repercute el impuesto con derecho a deducción realizadas por las sucursales de ésta.

69. Pues bien, la pérdida del derecho a deducción del IVA que LCL denuncia presenta un carácter aleatorio, en la medida en que depende, junto con las mencionadas elecciones realizadas por los distintos Estados miembros, del volumen relativo de las operaciones gravadas con respecto a las operaciones exentas realizadas respectivamente por la sede de la sociedad y sus sucursales y del volumen de los gastos comunes efectuados por la sede en favor de sus sucursales.

70. En contra de lo que alega LCL, no cabe estimar que el hecho de no tomar en consideración el volumen de negocios de las sucursales suponga una quiebra de la igualdad de trato, contraria por sí misma al principio de neutralidad, entre las sociedades en función de que sólo tengan sucursales en su Estado miembro de establecimiento o de que tengan sucursales en otros Estados miembros, o incluso entre las sociedades que dispongan de sucursales y las que controlen sociedades filiales. (57)

71. Una sociedad que tiene su sede y sus sucursales en un único Estado miembro no está, según el régimen objetivo establecido por la Sexta Directiva, en la misma situación que una sociedad que dispone de sucursales en otros Estados miembros. En efecto, la primera de ellas, en principio, es sujeto pasivo en un solo Estado miembro y, por lo tanto, está comprendida en el ámbito de aplicación territorial de la legislación en materia de IVA únicamente de ese Estado miembro, mientras que la segunda es sujeto pasivo en tantos Estados miembros como lugares en los que dispone de una sucursal (58) y por tanto, habida cuenta del lugar de conexión fiscal de sus actividades, está comprendida en el ámbito de aplicación territorial de cada una de las legislaciones sobre el IVA de dichos Estados miembros.

72. Por otra parte, una sociedad que dispone de sucursales no está, a efectos del IVA y habida cuenta de la jurisprudencia FCE Bank, antes citada, en la misma situación que una sociedad matriz respecto de sus filiales. (59) Como ha declarado el Tribunal de Justicia, conforme al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, únicamente pueden considerarse como un solo sujeto pasivo las personas que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización cuando estén establecidas en el territorio del mismo Estado miembro. (60)

73. Por último, el Tribunal de Justicia ha tenido también ocasión de destacar que los sujetos pasivos tienen libertad para elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas a efectos de limitar sus cargas fiscales, (61) lo que incluye la organización y el reparto de los gastos del grupo.

74. Por consiguiente, procede declarar, en respuesta a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, que los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no obligan a los Estados miembros a prever que se tome en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción de una sociedad cuya sede está establecida en su territorio, el volumen de negocios de las sucursales de dicha sociedad en otros Estados miembros.

C. *Sobre la toma en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción de la sede de una sociedad establecida en un Estado miembro, del volumen de negocios de las sucursales establecidas en Estados terceros (segunda cuestión)*

75. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta también al

Tribunal de Justicia si, habida cuenta del artículo 17, apartado 3, letras a) y c), de la Sexta Directiva, (62) una sociedad cuya sede está establecida en un Estado miembro debe tomar en consideración, en el cálculo de su prorrata de deducción, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en Estados terceros y por tanto, en esencia, si la respuesta dada a la primera cuestión sobre las sucursales establecidas en los otros Estados miembros es aplicable igualmente para las sucursales establecidas en los Estados terceros.

76. El artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, prevé que los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA sobre los bienes y servicios utilizados para sus operaciones «efectuadas en el extranjero» que hubieran estado gravadas de haber sido realizadas en el interior del país.

77. La cuestión de determinar si las prestaciones de servicios han sido realizadas «en el extranjero» debe resolverse mediante la aplicación de las normas fijadas en el artículo 9 de la Sexta Directiva. (63) En el presente asunto, el artículo 9, apartado 2, letra e), quinto guión, de la Sexta Directiva (64) precisa que el lugar de las operaciones bancarias y financieras realizadas a destinatarios establecidos en otro Estado miembro o en un Estado tercero es, en particular, el lugar donde éstas tengan establecida la sede de su actividad económica o posean un establecimiento permanente.

78. Por su parte, el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva prevé que los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA sobre los bienes y servicios que se utilicen para las necesidades de sus operaciones exentas conforme al artículo 13, parte B, letras a) y d), puntos 1 a 5, (65) en particular, cuando el destinatario está establecido fuera de la Comunidad.

79. Estas exportaciones destinadas a Estados terceros son definidas así en los mismos términos que las prestaciones «efectuadas en el extranjero» en virtud de los artículos 17, apartado 3, letra a), y 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

80. Se deduce de estas disposiciones que las exportaciones de servicios bancarios y financieros exentas comprendidas en la enumeración del artículo 13, parte B, letras a) y d), puntos 1 a 5, de la Sexta Directiva sólo se benefician del derecho a deducción o devolución cuando están destinadas a destinatarios establecidos en Estados terceros.

81. En el presente asunto, sin embargo, se desprende de los autos que LCL reclama un derecho a deducción no sobre las operaciones realizadas por su sede con destino a personas establecidas en Estados terceros, es decir, las exportaciones de servicios bancarios y financieros realizadas por su sede, sino la toma en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción de dicha sede, del volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en Estados terceros. Dado que la situación de que se trata en el litigio principal no está comprendida en el ámbito de aplicación de estas disposiciones, no pueden tener incidencia sobre la respuesta que ha de darse a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente.

82. En estas circunstancias y dado que, mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que precise si la respuesta dada a la primera cuestión sobre las sucursales establecidas en otros Estados miembros es válida también para las sucursales establecidas en Estados terceros, procede declarar que, al igual que un Estado miembro no puede estar obligado a prever que se tome en consideración, en el marco del cálculo de la prorrata de deducción de una sociedad sujeto pasivo en dicho Estado miembro, el volumen de negocios de sus sucursales establecidas en otros Estados miembros, no puede, por los mismos motivos, estar obligado a prever que se tenga en cuenta el volumen de negocios de las sucursales de dicha sociedad establecidas en Estados terceros.

83. Habida cuenta de la respuesta negativa que se propone a las dos primeras cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, no es necesario responder a sus cuestiones tercera y cuarta.

V. Conclusión

84. Teniendo en cuenta el análisis precedente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Conseil d'État en los siguientes términos:

«Los artículos 17, apartados 2, 3 y 5, y 19, 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 no obligan a los Estados miembros a prever que se tome en consideración, en el cálculo de la prorrata de deducción de una sociedad cuya sede está establecida en su territorio, el volumen de negocios de las sucursales de dicha sociedad en otros Estados miembros o en Estados terceros».

1 – Lengua original: francés.

2 – Directiva 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»).

3 – Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

4 – Véase el artículo 412 de la Directiva 2006/112.

5 – Asunto C-210/04, Rec. p. I-2803.

6 – Véanse, actualmente, las disposiciones de los artículos 167 a 173 de la Directiva 2006/112.

7 – Véanse actualmente las disposiciones de los artículos 174 y 175 de la Directiva 2006/112.

8 – En lo sucesivo, «CGI».

9 – En lo sucesivo, «LCL».

10 – Véase, en particular, la sentencia FCE Bank, antes citada (apartados 21 y 22) y jurisprudencia citada.

- 11 – Véanse actualmente las disposiciones del artículo 169, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 12 – Véanse actualmente las disposiciones de los artículos 135 y 136 de la Directiva 2006/112.
- 13 – El *rapporteur public* en el litigio principal ante el Conseil d'État, que concluyó que el «principio de neutralidad» del IVA parecía militar en favor de la tesis de la «prorrata mundial», destacó la importancia de una cuestión que «afecta a los fundamentos del sistema común del IVA» y recomendó, en consecuencia, al alto órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo francés plantear las presentes cuestiones prejudiciales. Véase Legras, C., *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé? conclusions sous Conseil d'État*, 11 de julio de 2011, nº 301.849, Sté. Crédit Lyonnais, RFJ, 2011, nº 10, études et doctrines, p. 917. Véanse también: Guichard, M. y Stemmer, W., «Prestations intra-entreprises et TVA» *Droit fiscal*, 2007, nº 11, p. 273; Amand, C. y Lenoir, V., «Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?», *Banque & Droit*, 2005, nº 101, p. 10; Bouchard, J.-C. y Courjon, O., «Le prorata et le principe de neutralité» *Droit fiscal*, 2006, nº 48, p. 2058; Stemmer, W., «TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!», *Droit fiscal*, 2011, nº 30, act. nº 241; Sniadower, C., «Faut-il craindre la mondialisation? à propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA», *Droit Fiscal*, 2011, nº 44, Comm. nº 573, y Grundt, V. y Hamacher, R., «Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne», *Droit fiscal*, 2007, nº 15, p. 404.
- 14 – Tal como subraya el *rapporteur public* ante el Conseil d'État en sus conclusiones, citadas en la nota 13, el propio Conseil d'État había adoptado la solución seguida por el Tribunal de Justicia en su sentencia FCE Bank. Véanse las sentencias de 9 de enero de 1981, Société Timex Corporation (nº 10.145, *Droit fiscal*, 1981, nº 23, comm. nº 1.237) y de 29 de junio de 2001, Banque Sudameris (nº 176.105, *Revue de jurisprudence fiscale*, 10/01, nº 1.217, conclusions Goulard G., p. 811, *Droit Fiscal*, 2001, nº 46, comm. nº 1.056); sobre esta jurisprudencia, véanse, en particular, Guichard, M. y Stemmer, W., *op. cit.*, y Sniadower, C., *op. cit.*
- 15 – Sentencia FCE Bank, antes citada, apartado 37. En el apartado 41 de la sentencia se precisa asimismo que la sucursal no debe constituir una entidad jurídica distinta de la sede de la sociedad.
- 16 – Sentencia FCE Bank, antes citada, apartado 41.
- 17 – *Ibidem*, apartado 34.
- 18 – Sentencia FCE Bank, antes citada, apartado 35.
- 19 – *Ibidem*, apartado 37. Véanse también, sobre este aspecto, las conclusiones del Abogado General Léger en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, puntos 38 y ss.
- 20 – El Gobierno del Reino Unido ofrece, a este respecto, ejemplos concretos en apoyo de que la pérdida de la deducción del IVA es aleatoria, habida cuenta de los distintos factores que intervienen en el cálculo de la prorrata.
- 21 – Véase la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19.
- 22 – Véanse, en particular, las sentencias de 21 septiembre 1988, Comisión/France (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15; de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen» (C?376/02, Rec. p. I?3445), apartado 26, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C?284/11), apartados 43 y 44.

23 – Conforme al objetivo previsto en el artículo 4 de la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). Véase también, en este sentido, el séptimo considerando de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

24 – Conforme al artículo 2 de la Directiva 67/227. Véase, en particular, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, Rec. p. I?9373), apartado 21.

25 – Sobre el régimen transitorio de las entregas intracomunitarias de bienes previsto en el artículo 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Rec. p. I?1883), apartado 16; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, Rec. p. I?6161), apartado 49, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10), apartados 27 y 28.

26 – Véanse, en particular, las sentencias BP Soupergaz, antes citada, apartado 16; de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C?354/03, C?355/03 y C?484/03, Rec. p. I?483), apartado 54, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11), apartado 28.

27 – Véanse, en particular, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C?4/94, Rec. p. I?983), apartado 19; de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C?98/98, Rec. p. I?4177), apartado 20; de 3 de marzo de 2005, Fini H (C?32/03, Rec. p. I?1599), apartado 26, y de 8 de febrero de 2007, Investrand (C?435/05, Rec. p. I?1315), apartado 23.

28 – Véanse, en particular, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C?408/98, Rec. p. I?1361), apartados 35 y 38 a 40; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C?16/00, Rec. p. I?6663), y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom (C?496/11), apartado 37.

29 – Véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C?291/92, Rec. p. I?2775), apartado 27, y de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C?63/04, Rec. p. I?11087), apartado 54.

30 – Véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Rec. p. I?3039), apartado 24.

31 – Véanse, en particular, las sentencias Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 24; de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C?72/05, Rec. p. I?8297), apartado 20, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Rec. p. I?13805), apartado 35.

32 – Véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz (C?97/90, Rec. p. I?3795), apartado 15; de 8 de junio de 2000, Schlo?stra?e (C?396/98, Rec. p. I?4279), apartado 37, y Centralan Property, antes citada, apartado 54.

33 – Véanse, en particular, las sentencias Fini H, antes citada, apartado 31; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C?255/02, Rec. p. I?1609), y RBS Deutschland Holdings, antes citada, apartados 48 y ss.

34 – Véanse las sentencias Comisión/Francia, antes citada, apartado 15; BP Soupergaz, antes citada, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler (C?409/99, Rec. p. I?81), apartado 42.

35 – Véanse, a este respecto, las sentencias Sofitam (C?333/91, Rec. p. I?3513), apartados 13 y 14; Cibo Participations, antes citada, apartado 44, y de 29 de abril de 2004, EDM (C?77/01, Rec. p. I?4295), apartado 44.

36 – Véanse, por ejemplo, las sentencias Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 24; Wollny, antes citada, apartado 20; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, Rec. p. I?839), apartado 28; de 29 de octubre de 2009, SKF (C?29/08, Rec. p. I?10413), apartado 59; y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt (C?118/11), apartado 44.

37 – Véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 44; de 26 de septiembre de 1996, Debouche (C?302/93, Rec. p. I?4495), apartado 16, y de 7 de diciembre de 2006, Eurodental (C?240/05, Rec. p. I?11479), apartado 26.

38 – Véase, a este respecto, la descripción del fenómeno por la Comisión en su *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance*, presentado en el marco del procedimiento de consultas sobre la revisión de la legislación comunitaria relativa al régimen del IVA para los servicios financieros, que se inició en marzo de 2006 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – Sobre la incidencia del artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva en el litigio principal, véanse más adelante las consideraciones dedicadas a las sucursales de LCL establecidas en Estados terceros.

40 – Véase la sentencia BLP Group, antes citada, apartado 23.

41 – Véase la sentencia Eurodental, antes citada, apartado 33.

42 – Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, Rec. p. I?10567), apartados 39 a 45.

43 – Véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C?106/05, Rec. p. I?5123), apartado 48, y de de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Rec. p. I?2283), apartado 49.

44 – Véanse, para los productos ilegales como los estupefacientes, que excluyen toda competencia, las sentencias de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), apartados 17 y 18, y Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), apartados 19 y 20); para los bienes cuya exportación a ciertos destinos está prohibida, véase la sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange (C?111/92, Rec. p. I?4677), apartados 16 y 17.

45 – Véase la sentencia NCC Construction Danmark, antes citada, apartado 42.

46 – Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C?44/11), apartado 45, y el punto 60 de las conclusiones de la Abogado General Sharpston en el asunto que dio lugar a dicha sentencia.

47 – Véanse, en particular, las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251),

apartado 14; de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231), apartado 14; de 20 de febrero de 1997, DFDS (C?260/95, Rec. p. I?1005), apartado 18; de 6 de noviembre de 1997, Reisebüro Binder (C?116/96, Rec. p. I?6103), apartado 12; de 11 de septiembre de 2003, Cookies World (C?155/01, Rec. p. I?8785), apartado 46; de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, Rec. p. I?2697), apartado 43, y de 26 de enero de 2012, ADV Allround (C?218/10), apartado 27.

48 – Véase, en particular, la sentencia de 27 septiembre 2007, Collée (C?146/05, Rec. p. I?7861), apartado 37.

49 – Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C?245/04, Rec. p. I?3227), apartado 40. Véase también el punto 67 de mis conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R. (C?285/09, Rec. p. I?12605), y jurisprudencia citada.

50 – Sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring (C?98/07, Rec. p. I?1281), apartado 20.

51 – Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, Rec. p. I?10409), apartado 24.

52 – Sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C?511/10), apartados 15 y 16.

53 – Debe recordarse aquí, a este respecto, que el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones previstas en el artículo 13, parte B, letra d), bien entendido que el ejercicio de la opción eventualmente abierta corresponde sólo al sujeto pasivo; véanse, en particular, las sentencias Becker, antes citada, apartado 38; Comisión/Francia, antes citada, apartado 18, y Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartados 44 a 47.

54 – Véase, en este sentido, Stemmer, W., *op. cit.*

55 – Sobre la jurisprudencia y la doctrina francesa relativa a sectores de actividad distintos, véase en particular Tournès, Ph., «Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts», *Revue de jurisprudence fiscale*, 2000, nº 2, p. 99.

56 – Tal como se desprende de la sentencia de la cour administrative d'appel de Paris de 8 de diciembre de 2006, mencionada en el apartado 17 de las presentes conclusiones.

57 – En este sentido, véanse también las conclusiones del *rapporteur public* ante el órgano jurisdiccional remitente, p. 924.

58 – Véase, a este respecto, la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia (C?244/08).

59 – En este sentido, véanse, en particular, las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, Rec. p. I?3111), apartados 9 a 17; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest (C?142/99, Rec. p. I?9567), apartado 19, y de 8 de marzo de 2001, Skandia (C?240/99, Rec. p. I?1951), apartados 43 y 44; auto de 12 de julio de 2001, Welthgrove (C?102/00, Rec. p. I?5679), apartado 16, y la sentencia RBS Deutschland Holdings, antes citada, apartado 50.

60 – Véase la sentencia Polysar Investments Netherlands, antes citada, apartado 15. Véase también la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C?162/07, Rec. p. I?4019), apartados 17 a 23.

61 – Sentencias de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257), apartado 33; Halifax y otros, antes citada, apartado 73, y RBS Deutschland Holdings, antes citada, apartados 53 y 54.

62 – Sobre las disposiciones del artículo 169, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, véase la sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido (C-582/08, Rec. p. I-7195), apartados 25 y 31.

63 – Sentencia de 2 de julio de 2009, EGN (C-377/08, Rec. p. I-5685), apartados 23 a 34.

64 – Véanse actualmente las disposiciones del artículo 56, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112.

65 – Véanse actualmente las disposiciones del artículo 135 de la Directiva 2006/112.