

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

PEDRO CRUZ VILLALÓN

apresentadas em 28 de fevereiro de 2013 (1)

Processo C?388/11

Le Crédit Lyonnais

contra

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'État (França)]

«Fiscalidade — IVA — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigos 17.º e 19.º — Dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados em operações que conferem e em operações que não conferem direito à dedução — Cálculo do *pro rata* de dedução — Tomada em consideração, por parte de uma sociedade, do volume de negócios das suas sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros ou em países terceiros — 'Pro rata mundial' — Princípio da neutralidade do IVA — Territorialidade do imposto»

1. O presente processo dá ao Tribunal de Justiça a oportunidade de analisar uma série de questões de interpretação relativas ao direito à dedução inerente ao regime comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que, por terem grande importância no plano dos princípios, tendo em conta as suas consequências práticas, ainda não foram analisadas.
2. Apresentada de forma muito elementar, a questão principal submetida ao Tribunal de Justiça consiste em saber se uma sociedade, cuja sede está estabelecida num Estado?Membro ou em Estados terceiros, deve, no momento do cumprimento das suas obrigações fiscais no Estado?Membro da sua sede e na medida em que realiza tanto operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem esse direito, calcular o seu *pro rata* de dedução, na aceção dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE, tendo em consideração o seu volume de negócios total, isto é, integrando tanto o da sede como o das diferentes sucursais, o que se convencionou chamar *pro rata* mundial».

3. Apesar de os factos em causa no processo principal serem antigos, dado que remontam a 1988 e 1989 e inserem-se no âmbito de aplicação do disposto na Sexta Diretiva 77/388/CEE (2) em vigor nestas datas, as questões prejudiciais que suscitaram tardiamente continuam a ter interesse atualmente, na medida em que as disposições pertinentes da referida diretiva são praticamente idênticas às disposições da Diretiva 2006/112/CE (3), que a revoga (4). O referido interesse é tanto mais subsistente quanto a principal reivindicação da recorrente no processo principal se baseia no acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, em 23 de março de 2006, no processo FCE Bank (5), e convida o Tribunal de Justiça a, tendo em consideração do princípio da neutralidade inerente ao regime comum do IVA, adotar uma posição de princípio a este respeito.

I — Quadro jurídico

A — Direito da União: Sexta Diretiva

4. O artigo 17.º da Sexta Diretiva (6) dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

b) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

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

a) Das operações relativas às atividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efetuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

b) Das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º, e do n.º 1, B), C) e D), e do n.º 2 do artigo 16.º;

c) Das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam diretamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.

[...]

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

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

Todavia, os Estados-Membros podem:

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;
- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;
- e) Estabelecer que não se tome em consideração o imposto sobre o valor acrescentado que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o montante respetivo for insignificante.»

5. O artigo 19.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva (7) prevê:

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

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.º 2 e 3 do artigo 17.º;

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

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

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo de *pro rata* de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respetiva empresa. Não é igualmente tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras ou às operações referidas em B, d), do artigo 13.º quando se trate de operações acessórias. Sempre que os Estados-Membros façam uso da faculdade prevista no n.º 5 do artigo 20.º, de não exigirem o ajustamento em relação aos bens de investimento, podem incluir o produto da cessão desses bens no cálculo do *pro rata* de dedução.»

B — *Direito francês*

6. Segundo a decisão de reenvio, na data dos factos objeto do processo principal, os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Diretiva, foram transpostos mediante os artigos 212.º, 213.º e 219.º do anexo II do code général des impôts (8).

7. O artigo 212.º do anexo II do CGI dispunha:

«Os sujeitos passivos que não realizem exclusivamente operações que confirmem direito à dedução são autorizados a deduzir uma fração do imposto sobre o valor acrescentado que tenha onerado os bens que constituem imobilizações, igual ao montante desse imposto multiplicado pelo coeficiente resultante da relação existente entre o montante anual das receitas respeitantes a operações que confirmem direito à dedução e o montante anual das receitas relativas ao conjunto das operações realizadas [...]»

8. O artigo 213.º do anexo II do CGI previa:

«Quando um sujeito passivo tem setores de atividade que não estão sujeitos a disposições idênticas relativamente ao [IVA], esses setores são objeto de contas separadas para efeitos da aplicação do direito à dedução.

[...]

O montante do imposto dedutível relativo a bens comuns aos diferentes setores é determinado por aplicação da relação prevista no artigo 212.º»

9. O artigo 219.º do anexo II do CGI tinha a seguinte redação:

«Os sujeitos passivos que não efetuem exclusivamente operações que confirmem direito à dedução estão autorizados a deduzir o [IVA] que onerou estes mesmos bens e serviços nos seguintes limites:

a. Quando esses bens e serviços sejam utilizados exclusivamente para a realização de operações que confirmem um direito à dedução, o imposto que as onerou é dedutível;

b. Quando sejam utilizados exclusivamente para a realização de operações que não confirmem um direito à dedução, o imposto que as onerou não é dedutível;

c. Quando a sua utilização conduza simultaneamente à realização de operações que conferem direito à dedução e de operações que não conferem esse direito, é dedutível uma fração do imposto que as onerou. Esta fração é determinada nas condições previstas nos artigos 212.º a 214.º»

10. Além disso, o artigo 271.º, n.º 4, do anexo II do CGI previa:

«Conferem direito à dedução nas mesmas condições em que estivessem sujeitos ao [IVA]:

a) [...]

b) os serviços bancários e financeiros isentos ao abrigo do artigo 261.º?C, n.º 1, alíneas a) a e), quando são prestados a pessoas domiciliadas ou estabelecidas fora da Comunidade Económica Europeia ou são relativos a exportações de bens para países que não sejam os Estados?Membros da Comunidade.»

II — Factos na origem do processo principal

11. Na sequência de uma fiscalização de contabilidade relativa ao período compreendido entre 1 de janeiro de 1988 e 31 de dezembro de 1989, a sociedade Le Crédit Lyonnais (9), com sede em França. Foi, mediante dois avisos de liquidação de 27 de dezembro de 1991 e de 7 de dezembro de 1992, objeto de um pedido de pagamento de IVA e de imposto sobre os salários,

por ter tomado erradamente em conta o montante dos juros dos empréstimos concedidos às suas sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros ou em Estados terceiros no numerador e no denominador do *pro rata* de dedução previsto no artigo 212.º do anexo II do CGI.

12. Através de duas reclamações de 20 de julho de 1994, a LCL pediu a anulação destas liquidações adicionais do IVA e do imposto sobre os salários relativo aos anos de 1988 e 1989, alegando que o montante desses juros podia ser tido em conta no cálculo dos *pro rata* de dedução.

13. Por aviso de cobrança de 17 de novembro de 1994, a LCL foi notificada para pagar uma liquidação adicional de IVA num montante, impostos e juros incluídos, de 1 151 573,81 euros relativo a 1988, e de 1 349 357,81 euros relativo a 1989. Por notificação tributária de 30 de dezembro de 1994, a LCL foi notificada para pagar uma liquidação adicional de imposto sobre os salários num montante, impostos e juros incluídos, de 1 209 890,89 euros relativo a 1988, e de 1 246 611,44 euros relativo a 1989.

14. Através de outra reclamação de 31 de dezembro de 1996, a LCL pediu a restituição, por um lado, do IVA que considera ter pago indevidamente relativamente aos anos de 1988 e 1989, ou seja, 46 944 246,96 euros e, por outro, do imposto sobre os salários que considera ter pago erradamente relativamente aos anos de 1988 e 1989 (23 067 082,45 euros). A LCL alegava que, erradamente, não tomou em consideração, no seu *pro rata* de dedução do IVA, os juros pagos às suas sucursais no estrangeiro pelos seus clientes. A LCL pedia igualmente a compensação entre o imposto sobre os salários cuja restituição era pedida e o imposto sobre as sociedades liquidado no âmbito da fiscalização.

15. Tendo a administração indeferido estas reclamações, a LCL, por requerimento de 28 de agosto de 1998, submeteu ao tribunal administratif de Paris, por um lado, um pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA que lhe foram cobradas relativamente aos anos de 1988 e 1989 e, por outro, um pedido de restituição do IVA e do imposto sobre os salários que considerava ter pago indevidamente relativamente aos anos de 1988 e 1989.

16. Por sentença de 5 de outubro de 2004, o tribunal administratif de Paris julgou os pedidos improcedentes.

17. Por acórdão de 8 de dezembro de 2006, a cour administrative d'appel de Paris confirmou esta sentença. Considerou, por um lado, que as sucursais da LCL estabelecidas noutros Estados?Membros eram por seu turno sujeitos passivos de IVA e tinham em conta as suas próprias receitas para determinar o seu próprio *pro rata* de dedução, pelo que as referidas receitas não podiam fundamentar um novo direito à dedução em benefício da sede. Por outro lado, considerou que as operações realizadas pelas sucursais da LCL estabelecidas em Estados terceiros não eram tidas em conta para o exercício do direito à dedução, uma vez que estas últimas podiam não ser sujeitos passivos ou estar subordinadas a outras regras.

18. Consequentemente, em 21 de fevereiro de 2007, a LCL interpôs no Conseil d'État um recurso que tem por objeto a anulação do referido acórdão de 8 de dezembro de 2006.

III — Questões prejudiciais e processo no Tribunal de Justiça

19. Nestas circunstâncias, por decisão de 11 de julho de 2011, o Conseil d'État (3.^a, 8.^a, 9.^a e 10.^a subsecções reunidas) suspendeu a instância e pediu ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1) Tendo em conta as regras relativas ao âmbito de aplicação territorial do imposto sobre o

valor acrescentado, os n.os 2 e 5 do artigo 17.º e o artigo 19.º da Sexta Diretiva [...], podem ser interpretados no sentido de que, para o cálculo do *pro rata*, a sede de uma sociedade estabelecida num Estado?Membro deve ter em conta as receitas auferidas por cada uma das suas sucursais estabelecidas noutro Estado?Membro e, inversamente, essas sucursais devem ter em conta o total das receitas obtidas pela sociedade que estejam abrangidas pelo âmbito de aplicação do [IVA] realizadas pela sociedade?

2) Deve ser aplicada a mesma solução às sucursais estabelecidas fora da União Europeia, designadamente no que respeita ao direito à dedução previsto pelas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 17.º, quando estejam em causa operações bancárias e financeiras referidas no artigo 13.º, B, alínea d), n.os 1 a 5, que sejam realizadas em benefício de destinatários estabelecidos fora da Comunidade?

3) A resposta às duas primeiras questões pode variar de um Estado?Membro para outro, em função das opções oferecidas pelo último parágrafo do n.º 5 do artigo 17.º, em especial no que diz respeito à constituição de setores de atividade distintos?

4) No caso de resposta afirmativa a uma das duas primeiras questões, por um lado, há que limitar a aplicação desse *pro rata* ao cálculo dos direitos à dedução do [IVA] que tenha onerado as despesas efetuadas pela sede em benefício das sucursais estrangeiras e, por outro, a tomada em consideração das receitas obtidas no estrangeiro deve ser feita segundo as regras aplicáveis no Estado da sucursal ou no Estado da sede?»

20. A LCL, a República Francesa, a República do Chipre, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a Comissão apresentaram observações escritas.

21. A LCL, a República Francesa, o Reino Unido e a Comissão participaram igualmente na audiência pública, realizada em 27 de setembro de 2012.

IV — Análise

A — Observações preliminares

22. Com as suas questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pede, no essencial, ao Tribunal de Justiça que responda à questão de saber se (primeira e segunda questões), e, eventualmente, em que medida (terceira e quarta questões), a Sexta Diretiva impõe aos Estados?Membros, tendo especialmente em conta o acórdão FCE Bank, já referido, que apliquem o que é habitualmente denominado *pro rata* mundial», isto é, que calculem o *pro rata* de dedução do IVA, previsto nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da referida diretiva, da sede de uma sociedade estabelecida num Estado?Membro tendo em conta, para efeitos das suas obrigações fiscais no referido Estado?Membro, o volume de negócios das suas sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros ou em Estados terceiros, e inversa e reciprocamente.

23. Em primeiro lugar, deve observar-se que o órgão jurisdicional de reenvio coloca a sua quarta questão a título subsidiário, isto é, na medida e desde que apenas uma das duas primeiras questões obtenha uma resposta afirmativa. Portanto, se estas duas primeiras questões tiverem resposta negativa, não será necessário responder à quarta questão. Por outro lado, não será necessário responder à terceira questão, tendo em conta a resposta que proponho dar à primeira.

24. Em segundo lugar, cabe salientar que o litígio no processo principal refere-se a um pedido, apresentado por uma sociedade com sede no Estado?Membro do órgão jurisdicional de reenvio, no caso, a França, no sentido de que seja tido em conta o volume de negócios das sucursais da referida sociedade estabelecidas noutros Estados?Membros (primeira questão) ou em Estados

terceiros (segunda questão) para o cálculo do seu *pro rata* de dedução para efeitos das suas obrigações fiscais no primeiro Estado?Membro.

25. No entanto, embora a primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio se refira precisamente sobre a admissibilidade deste pedido nesta hipótese, e, portanto, do ponto de vista da sede da sociedade, refere-se também, *in fine*, à admissibilidade do mesmo pedido na hipótese simétrica, do ponto de vista das sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio questiona igualmente o Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de as sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros tomarem igual e simetricamente em conta, no seu próprio *pro rata* de dedução e para efeitos das suas obrigações fiscais no seu próprio Estado?Membro de estabelecimento, todas as receitas da sociedade enquanto tais, isto é, tanto as da sede como as de cada uma das outras sucursais.

26. Ora, dado que a resolução do processo principal não implica que se analisem as regras de determinação do *pro rata* de dedução das sucursais da LCL estabelecidas e sujeitos passivos noutros Estados?Membros, compete ao Tribunal de Justiça, como propôs a Comissão nas suas observações escritas, reformular a primeira questão que lhe foi submetida, excluindo este aspeto (10).

27. Por último, e em terceiro lugar, parece justificado aderir à distinção proposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, respondendo separada e sucessivamente às suas duas primeiras questões que, embora suscitando a mesma questão de princípio sobre a admissibilidade do *pro rata* mundial», distinguem a situação das sociedades consoante as mesmas tenham sucursais estabelecidas em Estados?Membros ou em Estados terceiros, tendo designadamente em conta o disposto especificamente nos artigos 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva (11), que regula o direito à dedução do IVA relativo aos bens e serviços utilizados para as necessidades das operações isentas nos termos do artigo 13.º, B, alíneas a) e d), n.os 1 a 5, desta diretiva (12), realizadas com destinatários estabelecidos em Estados terceiros.

28. No âmbito do presente processo, a LCL alega, no essencial, que o princípio da neutralidade inerente ao sistema comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva impõe a consagração do *pro rata* mundial», designadamente como consequência lógica do acórdão FCE Bank, já referido.

29. Em contrapartida, os Governos dos Estados?Membros que apresentaram observações escritas e orais, bem como a Comissão, estão de acordo, no essencial, e em primeiro lugar, quanto a considerarem que a LCL atribui ao acórdão FCE Bank, já referido, um alcance que ele não tem. Em todo caso, entendem que o sistema comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva e, em especial, o seu domínio territorial, bem como considerações de ordem prática, se opõem à consagração do *pro rata* mundial». A Sexta Diretiva exclui a possibilidade de os Estados?Membros permitirem aos sujeitos passivos abrangidos pelo âmbito de aplicação territorial da sua legislação fiscal e que exercem as suas atividades em vários Estados?Membros através de sucursais terem em conta o volume de negócios destas últimas para o cálculo do seu *pro rata* de dedução.

B — Quanto à tomada em consideração, no cálculo do *pro rata* de dedução da sede de uma sociedade estabelecida num Estado?Membro, do volume de negócios das sucursais estabelecidas noutros Estados?Membros (primeira questão)

30. Na medida em que o acórdão FCE Bank, já referido, ocupa um lugar central no presente processo, é indispensável, antes mesmo de analisar a admissibilidade da tese do *pro rata* mundial», que constitui o objeto principal deste processo (13), determinar exatamente o seu alcance, de modo a estabelecer até que ponto pode condicionar a resposta a dar às questões

submetidas ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio.

1. Quanto ao acórdão FCE Bank e ao seu alcance

31. Antes de mais, deve observar-se que a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão FCE Bank, já referido, não é posta em causa em nenhum momento, quer no âmbito do litígio no processo principal ou perante o Tribunal de Justiça, nem pela LCL nem pelos Estados-Membros que apresentaram observações ou pela Comissão (14). Este acórdão constitui, pelo contrário, o ponto de partida das pretensões da LCL e, conseqüentemente, deve ter-se como adquirido que a LCL e as sucursais em causa no litígio no processo principal são efetivamente abrangidas pela situação prevista no referido acórdão, isto é, que se trata mesmo de «sucursais» e não de «sociedades filiais». A este respeito, importa, no entanto, especificar que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio assegurar-se de que a situação em causa no litígio no processo principal recai efetivamente no domínio regulado pela jurisprudência FCE Bank, já referido, dado que as respostas às questões suscitadas partem do pressuposto de que a LCL e as suas diversas sucursais constituem uma entidade jurídica única para efeitos da aplicação das regras do IVA.

32. No essencial, a LCL alega, principal e exclusivamente, que a aplicação da jurisprudência FCE Bank, implica, em princípio, uma perda do direito à dedução do IVA que onera os bens e serviços adquiridos a montante pela sede de uma sociedade sempre que os referidos bens e serviços são utilizados a jusante pelas sucursais da referida sociedade estabelecidas noutros Estados-Membros. Com efeito, se a sede não puder faturar os referidos bens e serviços fornecidos às sucursais, por aplicação da jurisprudência FCE Bank, já referida, estas ficam impossibilitadas de deduzir o IVA com que são oneradas, pago a montante pela sede, do IVA de que são devedores sobre as operações tributáveis que realizam a jusante. Assim, só o IVA que onera as despesas suportadas pelas próprias sucursais no seu Estado-Membro de estabelecimento é suscetível de ser deduzido.

33. A LCL deduz daí que, exceto se sofrer uma perda do direito à dedução que é contrária ao princípio da neutralidade do IVA, uma sociedade cuja sede realiza simultaneamente operações tributáveis e operações que não conferem direito à dedução, na aceção do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, devia necessariamente poder ter em conta, no cálculo do seu *pro rata* de dedução do IVA sobre as despesas inerentes às suas operações tributáveis, todas as operações para as quais contribuíram as referidas despesas, tanto as realizadas pela sede no seu Estado-Membro de estabelecimento como as realizadas pelas sucursais no seu próprio Estado-Membro de estabelecimento.

34. Apresentado em termos muito sucintos, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo FCE Bank, já referido, ensina-nos que uma sociedade que tenha o seu principal estabelecimento (a sua sede) num Estado-Membro (FCE Bank) e um estabelecimento estável (uma sucursal) noutro Estado-Membro (FCE IT) constituem, relativamente ao Estado-Membro de estabelecimento da sucursal (Itália) e na medida em que a sede tenha fornecido bens e serviços à sucursal, um sujeito passivo único (15) nas suas «relações» recíprocas (16), pelo que as eventuais prestações fornecidas pela sede da sociedade à sucursal não podem ser qualificadas como prestações de serviços a título oneroso na aceção do artigo 2.º da Sexta Diretiva, com a consequência necessária de estas últimas não estarem sujeitas a IVA, no caso em apreço, no Estado-Membro da sucursal.

35. Com efeito, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (17), uma prestação de serviço só é tributável em IVA se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica na vigência da qual há troca recíproca de prestações. Ora, essa relação jurídica não pode existir entre a sede de uma sociedade e a sucursal da mesma se esta última não

exercer uma atividade económica independente, isto é, se não puder ser considerada autónoma na medida em que suporte o risco económico decorrente da sua atividade (18). Era essa, no caso em apreço, a situação da FCE IT, sucursal do FCE Bank, que não dispunha de capital próprio (19).

36. A este respeito, deve observar-se que nem os Estados-Membros que apresentaram observações, nem a Comissão, contestam que a aplicação da jurisprudência FCE Bank pode teoricamente (20) conduzir a uma situação em que uma sociedade estabelecida num Estado-Membro e que disponha de sucursais noutros Estados-Membros possa registar uma certa perda do seu direito à dedução do IVA, quando centraliza num Estado-Membro, no presente caso, o da sua sede, a aquisição de bens e serviços utilizados para operações realizadas noutros Estados-Membros, dado que as operações realizadas a jusante não conferem direito à dedução do IVA liquidado a montante.

37. No entanto, no seu acórdão FCE Bank, já referido, o Tribunal de Justiça limitou-se a declarar que as operações realizadas pela sede de uma sociedade com as suas várias sucursais deviam ser consideradas como operações internas, esgotando-se o alcance deste acórdão nesta qualificação.

38. Com efeito, no referido acórdão, o Tribunal de Justiça não se pronunciou, de modo nenhum, sobre as regras de dedução do IVA. Embora seja verdade que este «pode ter» por consequência que o IVA que incide sobre as referidas despesas a montante no Estado-Membro da sede «possa» não ser deduzido na proporção da sua utilização nas operações a jusante nos Estados-Membros das sucursais, trata-se apenas da exclusão de uma das possibilidades existentes de aplicação do direito à dedução.

39. Não pode, no entanto, considerar-se que a consequência implícita mas necessária do acórdão FCE Bank, já referido, seja exigir que os Estados-Membros, de algum modo correlativamente ou a título de compensação, em aplicação do princípio da neutralidade inerente ao sistema comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva, permitam que uma sociedade, cujas atividades estão em parte isentas de IVA, por força do artigo 13.º, B, alínea d), desta diretiva, e, portanto, em princípio, não conferem, direito à dedução do IVA, calcule o seu *pro rata* de dedução, em aplicação dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da referida diretiva, tendo em conta o volume de negócios de todas as suas sucursais.

40. Para concluir, embora seja verdade que o acórdão FCE Bank, já referido, exclui uma possibilidade de dedução do IVA relativo às despesas realizadas pela sede de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro quando são utilizadas para operações realizadas pelas suas sucursais noutros Estados-Membros, todavia não responde, explicita ou implicitamente, à principal questão colocada pelo presente processo, isto é, saber se essa sociedade deve ter em conta tanto o volume de negócios da sede como o das suas sucursais para calcular o seu *pro rata* de dedução, na aceção dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Diretiva. A resposta a esta questão deve, pois, ser procurada noutro local.

41. No entanto, antes de examinar o disposto nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Diretiva, nos quais a LCL baseia as suas pretensões e que regulam o direito à dedução do IVA que incide sobre os bens e serviços utilizados tanto para operações que conferem direito à dedução como para operações que não conferem esse direito, importa começar por recordar o âmbito do direito a dedução, tal como previsto no artigo 17.º da Sexta Diretiva e interpretado pelo Tribunal de Justiça.

2. Quanto ao direito à dedução, ao princípio da neutralidade e ao domínio territorial do regime comum do IVA

42. Como o Tribunal de Justiça reiteradamente salientou, o regime de deduções estabelecido pelos artigos 17.º a 20.º da Sexta Diretiva constitui um elemento fundamental (21) do sistema comum do IVA, na medida em que visa garantir a neutralidade do imposto quanto a todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as mesmas estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (22). Imposto essencialmente destinado a atingir o consumo, e relativo ao local desse consumo (23), proporcionalmente ao preço dos bens e dos serviços (24), o IVA aplica-se, salvo exceção (25), a cada operação de produção ou de distribuição, após dedução do IVA que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos referidos bens e serviços (26).

43. O direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Diretiva visa, assim, aliviar o sujeito passivo do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas, na medida em que não estejam isentas. A referida diretiva permite-lhe, pois, deduzir do IVA que recebe sobre as operações tributáveis que realiza e de que é devedor, o IVA que incide sobre os bens ou serviços adquiridos a montante para efeitos das referidas operações, na medida em que estas despesas a montante tenham uma relação direta e imediata com as operações a jusante (27) ou possam fazer parte das despesas gerais do sujeito passivo e, enquanto tais, constituir elementos constitutivos do preço das operações a jusante (28).

44. Apenas na medida em que um bem ou um serviço é utilizado para as necessidades das suas operações tributadas é que um sujeito passivo pode deduzir do IVA de que é devedor o IVA devido ou pago por este bem ou serviço (29). A dedução do IVA pago a montante, que se impõe igualmente a fim de evitar uma dupla tributação (30), está assim associada à cobrança dos impostos a jusante (31).

45. A utilização que é dada aos bens ou serviços, ou a que lhes é destinada, apenas determina, além disso, o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º da Sexta Diretiva e o alcance dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes, os quais devem ser efetuados nas condições previstas no artigo 20.º desta diretiva (32).

46. A importância do direito à dedução conferido aos sujeitos passivos explica que, salvo em caso de situações fraudulentas ou abusivas (33), toda e qualquer limitação, em razão da sua incidência sobre o nível da carga fiscal, deve aplicar-se de modo similar em todos os Estados-Membros e, em consequência, pressupõe uma disposição de direito da União que a autorize expressamente (34).

47. Em contrapartida, sempre que bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA (35), o que é importante para a boa compreensão do âmbito do princípio da neutralidade, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem, consequentemente, dedução ou reembolso do imposto pago a montante (36).

48. Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, quando um sujeito passivo fornece bens ou presta serviços a outro sujeito passivo que os utiliza para efetuar uma operação isenta nos termos do artigo 13.º, A, dessa mesma diretiva, este último não tem, em princípio, o direito de deduzir o IVA pago a montante, uma vez que, nesse caso, os bens e serviços em causa não são utilizados para operações tributadas (37). Isso explica o fenómeno, por vezes qualificado de «IVA escondido», segundo o qual um custo suplementar acresce ao preço dos produtos ou

serviços utilizados nas operações sucessivas isentas (38).

49. Apenas a título excecional é que a Sexta Diretiva prevê, designadamente no seu artigo 17.º, n.º 3, alíneas b) e c) (39), o direito à dedução do IVA relativo a bens ou a serviços utilizados para operações isentas (40), devendo as expressões usadas pela referida diretiva nesta matéria ser objeto de interpretação estrita (41).

50. É do disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, e, portanto, do direito à dedução, em especial, que decorre o princípio da neutralidade fiscal, que constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária (42).

51. Por vezes qualificado como princípio geral do direito da União inerente ao sistema comum do IVA, o princípio da neutralidade fiscal é igualmente uma expressão do princípio geral da igualdade de tratamento (43), que impõe que os sujeitos passivos se encontrem, na perspetiva do IVA, nas mesmas condições de concorrência, salvo diferenciação objetivamente justificada (44).

52. Contudo, como o Tribunal de Justiça salientou, o princípio da neutralidade, diferentemente dos outros princípios gerais de direito comunitário, não tem dignidade constitucional e necessita de uma elaboração legislativa que só pode ser feita através de um ato de direito comunitário derivado (45). Portanto, não se trata de uma norma de direito primário mas antes de um princípio de interpretação (46), que deve designadamente orientar os Estados-Membros na adoção da sua legislação que assegura a transposição da Sexta Diretiva.

53. Sobre este último aspeto, importa salientar que, embora, como resulta do seu segundo considerando, tenha como um dos principais objetivos garantir recursos próprios à União pela cobrança de um imposto obtido mediante a aplicação de uma taxa comum a uma matéria coletável determinada de modo uniforme e de acordo com normas comuns, o regime comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva continua, não obstante esta harmonização, muito marcado pelo domínio territorial, e portanto, estático, do seu funcionamento. Dado que a harmonização realizada pela referida diretiva é apenas parcial, existe um regime legal do IVA diferente em cada Estado-Membro. Em suma, ainda que sujeito a um regime comum, o IVA continua a ser um imposto objeto da soberania fiscal dos Estados-Membros, a qual se expressa nas diversas disposições da Sexta Diretiva que revelam o domínio territorial do referido regime comum.

54. Em particular, como o Tribunal de Justiça teve ocasião de salientar, o artigo 9.º da Sexta Diretiva, que determina de maneira uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, visa, como se pode inferir do sétimo considerando da referida diretiva, estabelecer uma repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, e tem, assim, por finalidade evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (47).

55. O princípio, anteriormente recordado, segundo o qual «a cobrança do IVA, qualquer que seja o seu montante, compete ao Estado-Membro no qual tem lugar o consumo final do bem» (48), garante «uma estrita repartição das receitas do IVA nas operações intracomunitárias e uma delimitação clara das soberanias fiscais dos Estados-Membros interessados» (49).

56. Em apoio do que precede, e antes de abordar precisamente a resposta a dar às questões do órgão jurisdicional de reenvio, cumpre apresentar sucintamente as modalidades de cálculo do direito à dedução reconhecidas aos sujeitos passivos que fornecem eles mesmos bens ou serviços não inteiramente sujeitos a IVA.

3. Quanto ao *pro rata* de dedução (artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Diretiva)

57. Nos casos em que o sujeito passivo realiza simultaneamente e, em princípio, de forma indistinta, operações tributáveis e operações que não conferem direito a dedução, esta só é admitida, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Diretiva, relativamente à parte correspondente ao IVA pago a montante que é proporcional ao montante correspondente às operações tributáveis, sendo esse *pro rata* determinado relativamente à totalidade das operações do sujeito passivo, de acordo com o artigo 19.º da referida diretiva.

58. Estas disposições visam permitir que um sujeito passivo que adquira bens ou serviços para o exercício simultâneo de atividades sujeitas a imposto e de atividades isentas, deduza, a partir da totalidade das operações efetuadas, a parte proporcional do IVA que onerou a aquisição desses bens e desses serviços que se considera corresponder à proporção em que são utilizados nas atividades tributadas (50), inscrevendo-se, deste modo, na lógica do próprio direito à dedução.

59. O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva autoriza, todavia, os Estados-Membros a, diversamente, afastando-se do disposto nos parágrafos anteriores, estabelecerem a possibilidade ou a obrigação de os sujeitos passivos efetuarem um cálculo individualizado, e, neste sentido, distinto, para cada «setor da [...] atividade» [alíneas a) e b)] ou efetuarem a dedução com base na «utilização» da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços [alínea c)], mas igualmente a imporem o *pro rata* principal ou a autorizá-lo, implicando esta segunda opção designadamente a possibilidade de outros *pro rata* [alínea d)].

60. Consideradas no seu conjunto, as disposições do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que são objeto da terceira questão do órgão jurisdicional de reenvio, têm nomeadamente por objetivo, tendo em conta as características específicas próprias das atividades do sujeito passivo, permitir que os Estados-Membros alcancem resultados mais precisos do que o método do *pro rata* pode permitir (51), respeitando o efeito útil do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da referida diretiva e os princípios subjacentes ao sistema comum do IVA, nomeadamente os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (52).

61. Como observou o Governo do Reino Unido, a própria existência destas opções alternativas permite constatar que o sistema do *pro rata* de dedução pode não dar sempre lugar a uma correspondência perfeitamente exata entre a proporção de IVA que pode ser recuperada em relação a despesas a montante e a utilização efetiva das referidas despesas em relação a operações a jusante.

4. Quanto à questão de saber se a Sexta Diretiva exige a aplicação do *pro rata* mundial»

62. Como resulta das considerações precedentes e como salientaram tanto a LCL como o Governo francês e a Comissão, os artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º da Sexta Diretiva não respondem explicitamente à questão de saber se a sede de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro deve tomar em consideração, no cálculo do seu *pro rata* de dedução, o volume de negócios das suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros.

63. De um modo muito geral, os defensores e os opositores do *pro rata* mundial» apresentaram muitos argumentos, esforçando-se por demonstrar, que esta tomada em consideração é exigível por força e em aplicação do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA estabelecido pela Sexta Diretiva, que está excluída, devido ao âmbito territorial do referido sistema e tendo em conta as dificuldades práticas da sua execução, tanto para os sujeitos

passivos como para as administrações tributárias de fiscalização.

64. Ora, como resulta da análise que antecede, as modalidades concretas de exercício do direito à dedução relativamente às operações realizadas por uma sociedade como a LCL, estabelecida num Estado-Membro, e pelas suas sucursais, estabelecidas noutros Estados-Membros, bem como o alcance deste direito, dependem, em grande medida, de um certo número de opções livremente tomadas pelos Estados-Membros em relação aos que têm a qualidade de sujeito passivo, e designadamente (53) entre um ou outro método de determinação do direito à dedução previsto pelo artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva. Esta disposição deixa aos Estados-Membros uma margem de manobra determinada (54) para estabelecerem o direito à dedução da maneira mais adaptada às características específicas das atividades dos sujeitos passivos, com o objetivo de garantir a neutralidade do IVA da forma mais precisa possível.

65. Na ausência de disposição expressa do direito da União a este respeito, incumbe, em primeiro lugar, e antes de mais, às autoridades e órgãos jurisdicionais nacionais competentes, determinar, nos limites estabelecidos pelo artigo 17.º da Sexta Diretiva e em conformidade com os princípios inerentes ao sistema comum do IVA que esta estabelece, as modalidades concretas do exercício do direito à dedução de que devem dispor os sujeitos passivos que, como alega a LCL, adquirem, num Estado-Membro, bens ou serviços utilizados para operações realizadas a jusante por sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros.

66. De resto, a LCL salientou, no essencial, a este respeito, no âmbito da sua resposta à terceira questão do órgão jurisdicional de reenvio, que não lhe era possível constituir setores distintos de atividades, tendo em conta o direito nacional aplicável ao direito à dedução na data dos factos do processo principal, dado que este direito não estabelecia nenhuma distinção consoante o modo de organização das sociedades (55).

67. É verdade que, como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça anteriormente analisada, o direito à dedução deve corresponder, em princípio e tanto quanto possível, ao IVA pago a montante em relação à aquisição de bens e serviços utilizados para operações não isentas. Contudo, esta exigência não implica necessariamente, a obrigação de os Estados-Membros preverem que seja sistematicamente tido em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução de uma sociedade tributada, referida nos artigos 17.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, e 19.º da Sexta Diretiva, o seu volume de negócios total, isto é, tanto o da sua sede como o de todas as suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros, com o risco de, como sublinharam os Governos dos Estados-Membros que apresentaram observações e a Comissão, falsear o próprio significado do *pro rata* de dedução.

68. A este respeito, deve salientar-se, como fizeram o Governo do Reino Unido e a Comissão nas suas observações escritas, que a argumentação da LCL tem por objetivo convidar o Tribunal de Justiça a definir, de maneira geral, os princípios teóricos que devem presidir à determinação do *pro rata* de dedução no caso de uma sociedade cuja sede estabelecida num Estado-Membro centraliza despesas utilizadas designadamente para operações realizadas pelas suas sucursais noutros Estados-Membros, sem facultar a menor precisão numérica (56) nem sobre o montante global das referidas despesas comuns, nem sobre a proporção das operações tributadas das sucursais que as utilizam, nem a menor indicação sobre o nexo direto e imediato, requerido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, entre as despesas a montante efetuadas pela sede e as operações a jusante que conferem direito à dedução realizadas pelas suas sucursais.

69. Ora, a perda do direito à dedução do IVA que a LCL denuncia assume caráter aleatório, na medida em que depende, para além das opções dos diversos Estados-Membros em causa, referidas anteriormente, do volume relativo das operações tributáveis em relação às operações isentas respetivamente realizadas pela sede da sociedade e pelas suas sucursais e do volume

das despesas comuns efetuadas pela sede em benefício das suas sucursais.

70. Contrariamente ao que alega a LCL, não se pode considerar que a não tomada em consideração do volume de negócios das sucursais implique uma quebra da igualdade de tratamento, ela própria contrária ao princípio da neutralidade, entre as sociedades consoante estas só tenham sucursais no seu Estado?Membro de estabelecimento ou tenham sucursais noutros Estados?Membros ou ainda entre as sociedades que tenham sucursais e as que controlem sociedades filiais (57).

71. Uma sociedade que tenha a sua sede e sucursais num único Estado?Membro não se encontra, à luz do regime objetivo estabelecido pela Sexta Diretiva, na mesma situação que uma sociedade que disponha de sucursais noutros Estados?Membros. A primeira, com efeito, é, em princípio, sujeito passivo num único Estado?Membro e, por conseguinte, abrangida pelo âmbito de aplicação territorial da legislação relativa ao IVA deste único Estado?Membro, enquanto a segunda é sujeito passivo em tantos Estados?Membros quantos os locais onde disponha de uma sucursal (58) e, portanto, tendo em conta o local de conexão fiscal das suas atividades, está abrangida pelo âmbito de aplicação territorial de todas as legislações relativas ao IVA dos referidos Estados?Membros.

72. Por outro lado, e do mesmo modo, uma sociedade que dispõe de sucursais, em princípio, não se encontra para efeitos do IVA e tendo em conta a jurisprudência FCE Bank, já referida, na mesma situação que uma sociedade?mãe relativamente às suas filiais (59). Como recordou o Tribunal de Justiça, as pessoas juridicamente independentes, mas estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, podem ser consideradas um sujeito passivo único, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, apenas quando estiverem estabelecidas no território de um único Estado?Membro (60).

73. Por último, o Tribunal de Justiça teve igualmente ocasião de salientar que os sujeitos passivos têm liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transacionais que considerem mais adequadas às suas atividades económicas e com o objetivo de limitar os seus encargos fiscais (61), o que inclui a organização e a repartição das despesas do grupo.

74. Por conseguinte, há que declarar, em resposta à primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, que os artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que não obrigam os Estados?Membros a prever que seja tido em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução de uma sociedade cuja sede está estabelecida no seu território, o volume de negócios das sucursais da referida sociedade estabelecidas noutros Estados?Membros.

C — Quanto à tomada em consideração, no cálculo do pro rata de dedução de uma sociedade cuja sede está estabelecida num Estado?Membro, do volume de negócios das sucursais estabelecidas em Estados terceiros (segunda questão)

75. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta igualmente ao Tribunal de Justiça se, tendo em conta o disposto no artigo 17.º, n.º 3, alíneas a) e c), da Sexta Diretiva (62), uma sociedade cuja sede está estabelecida num Estado?Membro deve ter em conta, no cálculo do seu *pro rata* de dedução, o volume de negócios das suas sucursais estabelecidas em Estados terceiros e portanto, se a resposta dada à primeira questão relativa às sucursais estabelecidas nos outros Estados?Membros é igualmente válida para as sucursais estabelecidas nos Estados terceiros.

76. O artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva prevê que os Estados?Membros concedam igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do IVA que incide sobre os

bens e serviços utilizados para as necessidades das suas operações «efetuadas no estrangeiro», que conferiam direito à dedução se fossem realizadas no território do país.

77. A questão de saber se prestações de serviços foram efetuadas «no estrangeiro» deve ser resolvida por aplicação das regras fixadas no artigo 9.º da Sexta Diretiva (63). No caso em apreço, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), quinto travessão, da Sexta Diretiva (64) especifica que o lugar das operações bancárias e financeiras efetuadas a destinatários estabelecidos noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro é, designadamente, o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável.

78. Por sua vez, o artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva prevê que os Estados-Membros concedam igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do IVA relativo aos bens e serviços utilizados para efeitos das suas operações isentas nos termos do disposto no artigo 13.º, B, alíneas a) e d), n.os 1 a 5 (65), quando, designadamente, o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade.

79. Estas exportações com destino a Estados terceiros são assim definidas nos mesmos termos em que o são as prestações «efetuadas no estrangeiro» por força dos artigos 17.º, n.º 3, alínea a), e 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Diretiva.

80. Deduz-se destas disposições que as exportações de serviços bancários e financeiros isentas abrangidas pela enumeração do artigo 13.º, B, alíneas a) e d), n.os 1 a 5, da Sexta Diretiva só beneficiem de um direito à dedução ou ao reembolso quando se destinam a beneficiários estabelecidos em Estados terceiros.

81. No caso em apreço, no entanto, resulta dos elementos do processo que a LCL reclama um direito à dedução não sobre todas as operações realizadas pela sua sede para destinatários estabelecidos em Estados terceiros, isto é, as exportações de serviços financeiros e bancários realizadas pela sua sede, mas que seja tido em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução da referida sede, o volume de negócios realizado pelas suas sucursais estabelecidas em Estados terceiros. Dado que a situação em causa no processo principal não está abrangida por estas disposições, as mesmas não podem ter incidência na resposta a dar à segunda questão do órgão jurisdicional de reenvio.

82. Nestas condições e na medida em que, com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que especifique se a resposta dada à primeira questão respeitante às sucursais estabelecidas nos outros Estados-Membros é igualmente válida para as sucursais estabelecidas nos Estados terceiros, há que declarar que, tal como um Estado-Membro não pode ter a obrigação de prever que seja tido em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução de uma sociedade sujeito passivo no referido Estado-Membro, o volume de negócios das suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros, não pode, pelos mesmos motivos, ter a obrigação de prever que seja tido em conta o volume de negócios das sucursais da referida sociedade estabelecidas em Estados terceiros.

83. Tendo em conta a resposta negativa que proponho para as duas primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, não é necessário responder às sua terceira e quarta questões.

V — Conclusão

84. Tendo em conta a apreciação precedente, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Conseil d'État nos seguintes termos:

«Os artigos 17.º, n.os 2, 3 e 5, e 19.º, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que não obrigam os Estados-Membros a prever que seja tido em conta, no cálculo do *pro rata* de dedução de uma sociedade cuja sede está estabelecida no seu território, o volume de negócios das sucursais da referida sociedade estabelecidas noutros Estados-Membros ou em Estados terceiros.»

1 — Língua original: francês.

2 — Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva»).

3 — Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

4 — V. artigo 412.º da Diretiva 2006/112.

5 — C?210/04, Colet., p. I?2803.

6 — V., doravante, o disposto nos artigos 167.º a 173.º da Diretiva 2006/112.

7 — V., doravante, o disposto nos artigos 174.º e 175.º da Diretiva 2006/112.

8 — A seguir «CGI».

9 — A seguir «LCL».

10 — V., designadamente, acórdão FCE Bank, já referido (n.os 21 e 22), e jurisprudência aí referida.

11 — V., doravante, o disposto no artigo 169.º, alínea c), da Diretiva 2006/112.

12 — V., doravante, o disposto nos artigos 135.º e 136.º da Diretiva 2006/112.

13 — O *rapporteur public* [representante do Governo] do processo principal perante o Conseil d'État, que concluiu que o «princípio da neutralidade» do IVA parecia militar a favor da tese do *pro rata* mundial», salientou a importância de uma questão «que se prende com os fundamentos do sistema comum do IVA» e, em consequência, recomendou à alta jurisdição administrativa francesa que submetesse ao Tribunal de Justiça as presentes questões prejudiciais. V. Legras, C., *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé ?*, conclusões do Conseil d'État, de 11 de julho de 2011, n.º 301849, Sté. Crédit Lyonnais, RJF, 2011, n.º 10, Études et doctrines, p. 917. V., também, Guichard, M., e Stemmer, W., *Prestations intra-entreprises et TVA*, Droit fiscal, 2007, n.º 11, p. 273; Amand, C., e 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, n.º 101, p. 10; Bouchard, J.-C., e Courjon, O., *Le prorata et le principe de neutralité*, Droit fiscal, 2006, n.º 48, p. 2058; Stemmer, W., *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, Droit fiscal, 2011, n.º 30, act. n.º 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, n.º 44, Comm. n.º 573; Grundt, V., e Hamacher, R., *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, Droit fiscal,

2007, n.º 15, p. 404.

14 — Tal como o *rapporteur public* do processo principal perante o Conseil d'État salienta nas suas conclusões, já referidas, o próprio Conseil d'État adotou a solução acolhida pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão FCE Bank. V. acórdãos de 9 de janeiro de 1981, Société Timex Corporation (n.º 10145, Droit fiscal, 1981, n.º 23, comm. n.º 1237), e de 29 de junho de 2001, Banque Sudameris (n.º 176105, RJF 10/01, n.º 1217, conclusões de Goulard G., p. 811, Droit fiscal, 2001, n.º 46, comm. n.º 1056); sobre esta jurisprudência, v., designadamente, Guichard, M. e Stemmer, W., *op. cit.*, e Sniadower, C., *op. cit.*

15 — Acórdão FCE Bank, já referido (n.º 37). Especifica-se igualmente, no n.º 41 do acórdão, que a sucursal não deve constituir uma entidade jurídica distinta da sede da sociedade.

16 — Acórdão FCE Bank, já referido (n.º 41).

17 — *Ibidem* (n.º 34).

18 — Acórdão FCE Bank, já referido (n.º 35).

19 — *Ibidem* (n.º 37). V. igualmente, quanto a este aspeto, n.os 38 e segs. das conclusões do advogado-geral P. Léger no processo que deu lugar a este acórdão.

20 — O Governo do Reino Unido explica, a este respeito, com apoio em exemplos concretos, que a perda de dedução do IVA é aleatória, tendo em conta os diferentes fatores que intervêm no cálculo do *pro rata*.

21 — V. acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman (265/83, Recueil, p. 655, n.º 19).

22 — V., designadamente, acórdãos de 21 de setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colet., p. 4797, n.º 15); de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen» (C-376/02, Colet., p. I-3445, n.º 26); de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, n.os 43 e 44).

23 — Em conformidade com o objetivo referido no artigo 4.º da Primeira Diretiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3); v., igualmente, a este respeito, sétimo considerando da Diretiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

24 — Em conformidade com o artigo 2.º da Diretiva 67/227. V., designadamente, acórdão de 3 de outubro de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Colet., p. I-9373, n.º 21).

25 — Sobre o regime transitório de isenção das entregas intracomunitárias de bens, prevista no artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, v., designadamente, acórdãos de 6 de julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colet., p. I-1883, n.º 16); de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Colet., p. I 6161, n.º 49); e de 27 de setembro de 2012, VSTR (C-587/10, n.os 27 e 28).

26 — V., designadamente, acórdãos BP Soupergaz, já referido (n.º 16); de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colet., p. I-483, n.º 54); e de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, n.º 28).

27 — V., designadamente, acórdãos de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colet., p.

1983, n.º 19); de 8 de junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colet., p. 14177, n.º 20); de 3 de março de 2005, Fini H (C-32/03, Colet., p. 1599, n.º 26); e de 8 de fevereiro de 2007, Investrand (C-435/05, Colet., p. 1315, n.º 23).

28 — V., designadamente, acórdãos de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colet., p. 1361, n.os 35 e 38 a 40); de 27 de setembro de 2001, Cibo Participations (C-16/00, Colet., p. 16663); e de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, n.º 37).

29 — V., designadamente, acórdãos de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colet., p. 12775, n.º 27), e de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, Colet., p. 11087, n.º 54).

30 — V. acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Colet., p. 13039, n.º 24).

31 — V., designadamente, acórdãos Uudenkaupungin kaupunki, já referido (n.º 24); de 14 de setembro de 2006, Wollny (C-72/05, Colet., p. 18297, n.º 20); e de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Colet., p. 13805, n.º 35).

32 — V., designadamente, acórdãos de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colet., p. 13795, n.º 15); de 8 de junho de 2000, Schlostra (C-396/98, Colet., p. 14279, n.º 37), e Centralan Property, já referido (n.º 54).

33 — V., designadamente, acórdãos Fini H, já referido (n.º 31); de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colet., p. 1609); e RBS Deutschland Holdings, já referido (n.os 48 e segs.).

34 — V. acórdãos Comissão/França, já referido (n.º 15); BP Soupergaz, já referido (n.º 18); e de 8 de janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, Colet., p. 181, n.º 42).

35 — V., a este respeito, acórdãos de 22 de junho de 1993, Sofitam (C-333/91, Colet., p. 13513, n.os 13 e 14); Cibo Participations, já referido (n.º 44); e de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, Colet., p. 14295, n.º 44).

36 — V., por exemplo, acórdãos Uudenkaupungin kaupunki, já referido (n.º 24); Wollny, já referido (n.º 20); de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Colet., p. 1839, n.º 28); de 29 de outubro de 2009, SKF (C-29/08, Colet., p. 110413, n.º 59); e de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, n.º 44).

37 — V., designadamente, acórdãos de 19 de janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 44); de 26 de setembro de 1996, Debouche (C-302/93, Colet., p. 14495, n.º 16); e de 7 de dezembro de 2006, Eurodental (C-240/05, Colet., p. 11479, n.º 26).

38 — V., a este respeito, descrição do fenómeno pela Comissão no seu *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance*, apresentado no âmbito do convite à apresentação de contributos respeitantes à revisão da legislação comunitária relativa ao tratamento dos serviços financeiros na perspetiva do IVA, apresentado em março de 2006

(http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 — Sobre a incidência do artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Diretiva relativamente ao litígio do processo principal, v. *infra* as observações relativas às sucursais da LCL estabelecidas

em Estados terceiros.

40 — V. acórdão BLP Group, já referido (n.º 23).

41 — V. acórdão Eurodental, já referido (n.º 33).

42 — Acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Colet., p. I-10567, n.os 39 a 45).

43 — V., designadamente, acórdãos de 8 de junho de 2006, L.u.P. (C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 48); de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Colet., p. I-2283, n.º 49).

44 — V., para os produtos ilícitos como os estupefacientes, excluídos de qualquer concorrência, acórdãos de 5 de julho de 1988, Mol (269/86, Colet., p. 3627, n.os 17 e 18); e Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Colet., p. 3655, n.os 19 e 20); para os bens cuja exportação para determinado destino é proibida, acórdão de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, Colet., p. I-4677, n.os 16 e 17).

45 — V. acórdão NCC Construction Danmark, já referido (n.º 42).

46 — V. acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, n.º 45), e n.º 60 das conclusões do advogado-geral E. Sharpston, apresentadas no processo que deu lugar a este acórdão.

47 — V., designadamente, acórdãos de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14); de 23 de janeiro de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, p. 231, n.º 14); de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colet., p. I-1005, n.º 18); de 6 de novembro de 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Colet., p. I-6103, n.º 12); de 11 de setembro de 2003, Cookies World (C-155/01, Colet., p. I-8785, n.º 46); de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Colet., p. I-2697, n.º 43); de 26 de janeiro de 2012, ADV Allround (C-218/10, n.º 27).

48 — V., designadamente, acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée (C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 37).

49 — Acórdão de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Colet., p. I-3227, n.º 40). V., igualmente, n.º 67 das minhas conclusões apresentadas no processo que deu lugar ao acórdão de 7 de dezembro de 2010, R. (C-285/09, Colet., p. I-12605).

50 — Acórdão de 6 de março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring (C-98/07, Colet., p. I-1281, n.º 20).

51 — V., neste sentido, acórdão de 18 de dezembro de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Colet., p. I-10409, n.º 24).

52 — Acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, n.os 15 e 16).

53 — A este respeito, cabe recordar aqui que o artigo 13.º, C, da Sexta Diretiva permite que os Estados-Membros atribuam aos seus sujeitos passivos o direito de opção pela tributação relativamente às operações referidas no artigo 13.º, B, alínea d), designadamente, especificando-se que o exercício da escolha eventualmente proporcionada por um Estado-Membro não incumbe apenas ao sujeito passivo; v., designadamente, acórdãos, já referidos, Becker (n.º 38); Comissão/França (n.º 18), e Uudenkaupungin kaupunki (n.os 44 a 47).

54 — V., neste sentido, Stemmer, W., *op. cit.*

55 — Sobre a jurisprudência e a doutrina francesas relativas aos setores de atividade distintos, v., designadamente, Tournès, P., *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, RJF, 2000, n.º 2, p. 99.

56 — Tal como resulta do acórdão da cour administrative d'appel de Paris, de 8 de dezembro de 2006, referido no n.º 17 das presentes conclusões.

57 — Igualmente neste sentido, conclusões do *rapporteur public* perante o órgão jurisdicional de reenvio, p. 924.

58 — V., a este respeito, acórdão de 16 de julho de 2009, Comissão/Itália (C?244/08).

59 — V., neste sentido, designadamente, acórdãos de 20 de junho de 1991, Polysar Investments Netherlands (C?60/90, Colet., p. I?3111, n.os 9 a 17); de 14 de novembro de 2000, Floridienne e Berginvest (C?142/99, Colet., p. I?9567, n.º 19); de 8 de março de 2001, Skandia (C?240/99, Colet., p. I?1951, n.os 43 e 44); despacho de 12 de julho de 2001, Welthgrove (C?102/00, Colet., p. I?5679, n.º 16); e acórdão RBS Deutschland Holdings, já referido (n.º 50).

60 — V. acórdão Polysar Investments Netherlands, já referido (n.º 15). V., igualmente, acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscentifica e Amplifin (C?162/07, Colet., p. I?4019, n.os 17 a 23).

61 — Acórdãos de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Colet., p. I?7257, n.º 33); Halifax e o., já referido (n.º 73); e RBS Deutschland Holdings, já referido (n.os 53 e 54).

62 — Sobre o disposto no artigo 169.º, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112, v. acórdão de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido (C?582/08, Colet., p. I?7195, n.os 25 e 31).

63 — Acórdão de 2 de julho de 2009, EGN (C?377/08, Colet., p. I?5685, n.os 23 a 34).

64 — V., doravante, o disposto no artigo 56.º, n.º 1, alínea e), da Diretiva 2006/112.

65 — V., doravante, o disposto no artigo 135.º da Diretiva 2006/112.