



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

24 janvier 2019*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Sixième directive 77/388/CEE – Directive 2006/112/CE – Déduction de la taxe payée en amont – Biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations exonérées (biens et services à usage mixte) – Détermination du prorata de déduction applicable – Succursale établie dans un État membre autre que celui du siège de la société – Dépenses effectuées par la succursale, affectées exclusivement à la réalisation des opérations du siège – Frais généraux de la succursale concourant à la réalisation tant de ses opérations que de celles du siège »

Dans l'affaire C-165/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 29 mars 2017, parvenue à la Cour le 3 avril 2017, dans la procédure

Morgan Stanley & Co International plc

contre

Ministre de l'Économie et des Finances,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de la septième chambre, faisant fonction de président de la quatrième chambre, M^{me} K. Jürimäe, MM. C. Lycourgos, E. Juhász et C. Vajda (rapporteur), juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : M^{me} C. Strömholm, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1^{er} mars 2018,

considérant les observations présentées :

- pour Morgan Stanley & Co International plc, par M^{es} C. Aldebert et C. Reinbold, avocats,
- pour le gouvernement français, par M. D. Colas ainsi que par M^{mes} E. de Moustier, A. Alidière et S. Ghiandoni, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo et R. Campos Laires, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le français.

– pour la Commission européenne, par M^{me} N. Gossement et M. R. Lyal, en qualité d’agents,
ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 3 octobre 2018,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et de l’article 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), ainsi que des articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Morgan Stanley & Co International plc (ci-après « Morgan Stanley ») au ministre de l’Économie et des Finances (France) (ci-après l’« administration fiscale ») au sujet de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée par la succursale parisienne de Morgan Stanley (ci-après la « succursale parisienne »), premièrement, pour les dépenses affectées à la réalisation des opérations du siège situé au Royaume-Uni et, deuxièmement, pour les frais généraux concourant à la réalisation tant des opérations du siège que de celles de la succursale.

Le cadre juridique

La sixième directive

- 3 En vertu de l’article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d’une façon indépendante et quel qu’en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées à l’article 4, paragraphe 2, de cette directive, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.
- 4 L’article 13 B, sous d), de ladite directive énonçait que les opérations financières mentionnées à cette disposition sont exonérées de la TVA.
- 5 L’article 13 C de la même directive prévoyait :

« Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d’opter pour la taxation :

[...]

b) des opérations visées sous B sous d), [...]

[...] »

6 L'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, de la sixième directive disposait :

« 2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ;

[...]

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la [TVA] visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins :

a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays ;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

[...] »

7 L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive était rédigé comme suit :

« Le prorata de déduction, prévu par l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, résulte d'une fraction comportant :

– au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

– au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure. »

8 À compter du 1^{er} janvier 2007, dans le cadre d'une refonte de la sixième directive, les dispositions de celle-ci ont été remplacées par celles de la directive 2006/112.

La directive 2006/112

- 9 L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 prévoit :
- « Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. »
- 10 L'article 137, paragraphe 1, sous a), de cette directive énonce que les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, sous b) à g), de ladite directive.
- 11 Aux termes de l'article 168 de ladite directive :
- « Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :
- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;
- [...] »
- 12 L'article 169 de la même directive dispose :
- « Outre la déduction visée à l'article 168, l'assujetti a le droit de déduire la TVA y visée dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations suivantes :
- a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre ;
- [...] »
- 13 L'article 173, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit :
- « En ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux articles 168, 169 et 170 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.
- Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. »
- 14 L'article 174, paragraphe 1, de cette directive se lit comme suit :
- « Le prorata de déduction résulte d'une fraction comportant les montants suivants :
- a) au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément aux articles 168 et 169 ;
- b) au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction.

[...] »

- 15 L'article 175, paragraphe 1, de ladite directive précise que le prorata de déduction est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 16 Il ressort de la décision de renvoi que la succursale parisienne, en tant qu'établissement stable, est assujettie à la TVA en France. Elle a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité portant, en matière de cette taxe, sur les périodes allant du 1^{er} décembre 2002 au 30 avril 2005 ainsi que du 1^{er} décembre 2005 au 30 avril 2009.
- 17 À l'occasion de ces vérifications, il a été constaté que cette succursale, d'une part, réalisait des opérations bancaires et financières pour ses clients locaux, pour lesquelles elle avait opté pour l'assujettissement à la TVA, et, d'autre part, fournissait des services au siège situé au Royaume-Uni, en contrepartie desquels elle recevait des virements. Elle a déduit l'intégralité de la TVA ayant frappé les dépenses afférentes à ces deux catégories de prestations.
- 18 L'administration fiscale a estimé que la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et des services utilisés exclusivement pour les opérations internes réalisées avec le siège situé au Royaume-Uni ne pouvait ouvrir droit à déduction, dès lors que ces opérations étaient situées hors du champ d'application de la TVA, mais elle a toutefois admis, par mesure de tempérament, la déduction d'une fraction de la taxe en cause, par application du prorata de déduction dudit siège, sous réserve des exclusions du droit à déduction en vigueur en France. S'agissant des dépenses mixtes, afférentes aux opérations réalisées à la fois avec le siège situé au Royaume-Uni et avec les clients de la succursale parisienne, l'administration fiscale a considéré qu'elles n'étaient que partiellement déductibles et elle a appliqué le prorata de déduction dudit siège, corrigé du chiffre d'affaires de la succursale parisienne ouvrant droit à déduction, sous réserve des exclusions du droit à déduction en vigueur en France.
- 19 Au vu de ces rectifications, l'administration fiscale a adressé à Morgan Stanley des rappels de la TVA réclamée. Le tribunal administratif de Montreuil (France) a rejeté les demandes de Morgan Stanley tendant à la décharge de ces derniers. Les appels dirigés contre les décisions de cette juridiction ont, à leur tour, été rejetés par la cour administrative d'appel de Versailles (France).
- 20 Saisi d'un pourvoi contre l'arrêt rendu en appel, le Conseil d'État (France) se demande, d'une part, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale établie dans un premier État membre, qui sont exclusivement affectées à la réalisation d'opérations de son siège établi dans un autre État membre, si les dispositions de la sixième directive et celles de la directive 2006/112 impliquent que l'État membre d'immatriculation de la succursale applique à ces dépenses le prorata de déduction de la succursale, celui du siège ou encore un prorata de déduction spécifique, en s'inspirant de la solution retenue, en ce qui concerne le droit à remboursement, dans l'arrêt du 13 juillet 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), qui combine les règles applicables dans les États membres d'immatriculation de la succursale et du siège, en particulier au regard de l'existence éventuelle d'un régime d'option pour l'imposition des opérations à la TVA.
- 21 D'autre part, la juridiction de renvoi s'interroge sur les règles applicables à l'égard des dépenses supportées par une succursale, qui concourent à la réalisation de ses opérations dans son État membre d'immatriculation, et de celles du siège de celle-ci, notamment au regard de la notion de frais généraux et du prorata de déduction.

22 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Dans l'hypothèse où les dépenses supportées par une succursale établie dans un premier État membre sont exclusivement affectées à la réalisation des opérations de son siège établi dans un autre État membre, les dispositions des articles 17, paragraphes 2, 3 et 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive [...], reprises aux articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive [2006/112], doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles impliquent que l'État membre de la succursale applique à ces dépenses le prorata de déduction de la succursale, déterminé en fonction des opérations qu'elle réalise dans son État d'immatriculation et des règles applicables dans cet État, ou le prorata de déduction du siège, ou encore un prorata de déduction spécifique combinant les règles applicables dans les États membres d'immatriculation de la succursale et du siège, en particulier au regard de l'existence éventuelle d'un régime d'option pour l'imposition des opérations à la [TVA] ?
- 2) Quelles règles convient-il d'appliquer dans l'hypothèse particulière où les dépenses supportées par la succursale concourent à la réalisation de ses opérations dans son État d'immatriculation et à celle des opérations du siège, notamment au regard de la notion de frais généraux et du prorata de déduction ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 23 À titre liminaire, il convient de relever que le litige au principal concerne les périodes d'imposition allant de l'année 2002 à l'année 2009. Dans ces conditions, tant la sixième directive que la directive 2006/112, qui a procédé à la refonte de la sixième directive à compter du 1^{er} janvier 2007, sont applicables à ce litige.
- 24 En outre, dans la mesure où la première question porte sur le prorata de déduction que la succursale parisienne doit appliquer aux dépenses qu'elle a supportées pour la réalisation des opérations du siège situé au Royaume-Uni, il y a lieu de considérer que cette question a trait aux dépenses, supportées par cette succursale, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la TVA et à des opérations exonérées de cette taxe dans l'État membre dudit siège (ci-après les « dépenses à usage mixte »), ce qui a d'ailleurs été confirmé dans les observations écrites de Morgan Stanley.
- 25 Il ressort également de ces observations que le régime d'option mentionné dans la première question se réfère à l'option prise par la succursale parisienne, en application de la réglementation nationale transposant l'article 13 C, premier alinéa, de la sixième directive et l'article 137, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, pour soumettre à la TVA les opérations bancaires et financières de Morgan Stanley en France, lesquelles seraient exonérées de cette taxe en l'absence d'exercice de cette option.
- 26 Dès lors, par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale immatriculée dans un État membre, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la TVA et à des opérations exonérées de cette taxe, réalisées par le siège de cette succursale situé dans un autre État membre, il convient d'appliquer le prorata de déduction de ladite succursale, déterminé en fonction des opérations qu'elle réalise dans son État membre d'immatriculation et des règles applicables dans cet État, le prorata de déduction de ce siège ou bien encore un prorata de déduction spécifique, combinant les règles applicables dans l'État membre d'immatriculation de la même succursale et celles applicables dans l'État membre dudit siège,

dans l'hypothèse où cette dernière a opté pour soumettre à la TVA les opérations réalisées dans son État membre d'immatriculation, lesquelles auraient été exonérées de cette taxe en l'absence d'exercice d'une telle option.

- 27 Pour répondre à cette question, il convient, en premier lieu, de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union. Ce droit à déduction fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée).
- 28 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, point 39 et jurisprudence citée).
- 29 À cet égard, il ressort de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive et de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 que l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ses propres opérations taxées, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour des biens et des services, dans la mesure où ces biens ou services ont été utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ces opérations (voir, en ce sens, arrêt du 15 septembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, point 40 et jurisprudence citée).
- 30 Ainsi, la Cour a jugé que, pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations réalisées en aval, ouvrant droit à déduction. En effet, le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval, ouvrant droit à déduction (arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 23 et jurisprudence citée).
- 31 En outre, en vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et de l'article 169, sous a), de la directive 2006/112, l'assujetti est en droit de déduire la taxe due ou acquittée pour les biens et les services utilisés pour les besoins des opérations effectuées en dehors de l'État membre visé au point 29 du présent arrêt, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans ledit État membre.
- 32 Le droit à déduction prévu aux dispositions citées au point précédent existe donc à la double condition, d'une part, que les opérations d'un assujetti effectuées dans un État membre autre que l'État dans lequel la TVA est due ou acquittée pour les biens et les services utilisés pour la réalisation de celles-ci soient taxées dans le premier de ces États membres et, d'autre part, que ces opérations le soient également si elles étaient effectuées dans le second desdits États (voir, en ce sens, arrêts du 13 juillet 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, point 28, et du 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, points 31 et 32).
- 33 En ce qui concerne la seconde de ces conditions, en l'absence d'autre précision à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive et à l'article 169, sous a), de la directive 2006/112, il y a lieu de considérer qu'elle est notamment remplie dans une situation, telle que celle en cause au principal, dans laquelle les opérations taxées dans l'État membre du siège sont également taxées dans

l'État membre d'immatriculation de la succursale ayant supporté les dépenses y afférentes en raison d'une option exercée par cette succursale au titre de la réglementation nationale transposant l'article 13 C, premier alinéa, de la sixième directive et l'article 137, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112.

- 34 En deuxième lieu, il convient de rappeler que l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive et l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 définissent les « assujettis » aux fins de la TVA comme étant les personnes qui exercent une activité économique « d'une façon indépendante » (voir, en ce sens, arrêts du 23 mars 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, point 33, et du 7 août 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, point 40).
- 35 S'agissant d'une société dont le siège est établi dans un État membre et dont la succursale est immatriculée dans un autre État membre, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le siège et la succursale constituent un seul et même assujetti à la TVA, à moins qu'il ne soit établi que la succursale exerce une activité économique indépendante, ce qui serait notamment le cas si elle supportait le risque économique découlant de son activité (voir, en ce sens, arrêt du 7 août 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, point 41 et jurisprudence citée).
- 36 En l'occurrence, rien dans le dossier dont dispose la Cour ne laisse supposer que la succursale parisienne agit de façon indépendante par rapport au siège situé au Royaume-Uni, au sens de la jurisprudence citée au point 35 du présent arrêt. Partant, et sous réserve d'une vérification par la juridiction de renvoi, il y a lieu de considérer que cette succursale et ce siège constituent un seul assujetti aux fins de la TVA.
- 37 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler qu'une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées (arrêts du 23 mars 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, point 34, et du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA)*, filiale Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 24).
- 38 Ainsi, il convient de relever que, à défaut de rapport juridique entre une succursale et son siège, qui forment, ensemble, un assujetti unique, les prestations réciproques échangées entre ces entités constituent des flux internes non taxables, à la différence des opérations taxées réalisées avec des tiers.
- 39 Il s'ensuit qu'une succursale immatriculée dans un État membre est en droit de déduire, dans cet État, la TVA grevant les biens et les services acquis qui présentent un lien direct et immédiat avec la réalisation des opérations taxées, y compris celles de son siège établi dans un autre État membre, avec lequel cette succursale forme un seul assujetti, à condition que ces dernières opérations ouvrent également droit à déduction si elles ont été effectuées dans l'État d'immatriculation de ladite succursale.
- 40 En troisième lieu, s'agissant des biens et des services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise, en vertu de l'article 173, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui correspond à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières de ces opérations. À cette fin, un prorata de déduction doit être déterminé, conformément aux articles 174 et 175 de la directive 2006/112, « pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti ».
- 41 Ce régime de prorata s'applique, notamment, dans le cas où une succursale immatriculée dans un État membre encourt des dépenses pour les besoins à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées de la TVA réalisées par son siège établi dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 13 juillet 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, points 26 à 28).

- 42 La Cour a eu l'occasion de préciser que le régime de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive et à l'article 173, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112 et les méthodes de déduction que comporte ce régime ne s'appliquent qu'aux biens et aux services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, c'est-à-dire des biens et des services dont l'usage est mixte (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 40 ; du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 26, ainsi que du 9 juin 2016, Wolfgang und D^r. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, point 26).
- 43 En revanche, les biens et les services qui sont utilisés par l'assujetti uniquement pour effectuer des opérations économiques ouvrant droit à déduction n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive ou de l'article 173, paragraphe 1, de la directive 2006/112, mais relèvent, pour ce qui concerne le régime de déduction, respectivement de l'article 17, paragraphe 2, de la première de ces directives et de l'article 168 de la seconde de celles-ci (arrêt du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 41).
- 44 Il découle de cette jurisprudence que, ainsi que la Commission l'a en substance relevé lors de l'audience, la précision figurant à l'article 17, paragraphe 5, second alinéa, de la sixième directive et à l'article 173, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2006/112, selon laquelle, pour les biens et les services utilisés par un assujetti pour réaliser à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées de la TVA, le prorata de déduction doit être déterminé « pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti », se réfère à la totalité des opérations susvisées, auxquelles ces biens et ces services à usage mixte acquis par l'assujetti ont été affectés, à l'exclusion des autres opérations économiques réalisées par ce dernier.
- 45 Aussi, dans la mesure où, en sus des dépenses à usage mixte, l'assujetti acquiert des biens et des services qui sont utilisés exclusivement pour des opérations soumises à la TVA, la TVA grevant ces biens et ces services peut être intégralement déduite, conformément à l'article 17, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive ainsi qu'aux articles 168 et 169 de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 27 et jurisprudence citée). À l'inverse, la TVA grevant les biens et les services utilisés exclusivement pour les besoins d'éventuelles opérations exonérées de cette taxe n'ouvrent aucun droit à déduction.
- 46 Il s'ensuit que, s'agissant des dépenses à usage mixte exposées par une succursale immatriculée dans un État membre, affectées, exclusivement, à la fois à des opérations taxées et à des opérations exonérées de la TVA réalisées par le siège de cette succursale, établi dans un autre État membre, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction, dont le dénominateur est formé par le chiffre d'affaires, hors TVA, afférent à l'ensemble de ces opérations, à l'exclusion des autres opérations réalisées par l'assujetti, en suivant la méthodologie visée à l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi qu'aux articles 174 et 175 de la directive 2006/112. À cet égard, il convient de préciser que, conformément à l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive et à l'article 169, sous a), de la directive 2006/112 ainsi qu'à la jurisprudence citée au point 32 du présent arrêt, seul le chiffre d'affaires, hors TVA, afférent aux opérations taxées réalisées par le siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État membre d'immatriculation de la succursale, peut figurer au numérateur de la fraction qui constitue le prorata de déduction.
- 47 Il convient encore de préciser que le prorata de déduction indiqué au point précédent ne saurait nécessairement être qualifié de « prorata de déduction du siège », tel qu'évoqué dans la première question posée. En effet, seules sont concernées les opérations réalisées par le siège, auxquelles les dépenses à usage mixte de la succursale ont été affectées.

- 48 Morgan Stanley soutient que l'État membre d'immatriculation de la succursale doit appliquer à l'ensemble de ses dépenses supportées en amont, quel que soit leur lien avec l'activité du siège établi dans un autre État membre, le prorata de déduction de la succursale, déterminé en fonction des seules opérations que cette dernière réalise dans l'État de son immatriculation. Toutefois, cette interprétation ne saurait être retenue.
- 49 En effet, aux fins du calcul du prorata de déduction applicable à des dépenses à usage mixte d'une succursale, cette solution ne tient pas compte, contrairement à la jurisprudence citée au point 30 du présent arrêt, des opérations réalisées par le siège de celle-ci, avec lesquelles ces dépenses présentent un lien direct et immédiat.
- 50 Cette interprétation n'est pas infirmée par la jurisprudence issue de l'arrêt du 12 septembre 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), jurisprudence que Morgan Stanley cite au soutien de son argumentation. Il est vrai que, aux points 40 et 55 de cet arrêt, la Cour a jugé que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable en vertu du régime de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne saurait prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.
- 51 À cet égard, il convient toutefois de relever que, ainsi qu'il ressort notamment du point 19 dudit arrêt, la Cour était interrogée dans cette affaire sur la possibilité de prendre en compte le chiffre d'affaires total de ces succursales, compris comme l'ensemble de leurs recettes. Ainsi, la Cour a notamment souligné, au point 38 de l'arrêt du 12 septembre 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), que le fait de tenir compte du chiffre d'affaires réalisé par tous les établissements stables dont l'assujetti dispose dans d'autres États membres, aux fins de déterminer le prorata de déduction du siège, aurait pour conséquence de faire augmenter, pour toutes les acquisitions que ledit assujetti a effectuées dans l'État membre dans lequel se trouve son siège, la part de la TVA que ledit siège peut déduire, alors même qu'une partie de ces acquisitions n'ont aucun lien avec les activités des établissements stables établis en dehors de cet État. Ainsi, la valeur du prorata de déduction applicable serait faussée.
- 52 Il en découle que, dans ledit arrêt, la Cour a exclu la prise en compte, dans le calcul du prorata de déduction du siège d'un assujetti, du chiffre d'affaires des succursales situées dans d'autres États membres, au motif qu'au moins une partie de ce chiffre d'affaires ne présentait aucun lien avec les acquisitions effectuées en amont par ce siège. Par conséquent, la Cour n'a pas entendu exclure, dans la détermination de l'étendue du droit à déduction d'un établissement stable d'un assujetti situé dans un État membre, la prise en compte des opérations réalisées par un établissement stable du même assujetti, situé dans un autre État membre, qui présentent un lien direct et immédiat avec des dépenses supportées par le premier de ces établissements stables.
- 53 Par ailleurs, le calcul du prorata afférent auxdites opérations effectuées par ledit siège ne saurait davantage être fondé sur le chiffre d'affaires que cette succursale réalise avec celui-ci, comme le propose le gouvernement français. En effet, ainsi qu'il a été rappelé au point 38 du présent arrêt, ce chiffre d'affaires consiste en des flux internes non taxables de l'assujetti, alors que, conformément à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive et à l'article 173, paragraphe 1, de la directive 2006/112, il y a lieu de tenir compte, aux fins du calcul du prorata de déduction, des opérations taxées et exonérées de la TVA qu'un assujetti réalise avec des tiers.
- 54 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale immatriculée dans un État membre, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la TVA et à des opérations exonérées de cette taxe, réalisées par le siège de cette succursale établi dans un autre État membre, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction résultant d'une fraction dont le dénominateur est formé par le

chiffre d'affaires, hors TVA, constitué par ces seules opérations et dont le numérateur est formé par les opérations taxées qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État membre d'immatriculation de ladite succursale, y compris lorsque ce droit à déduction résulte de l'exercice d'une option, exercée par cette dernière, consistant à soumettre à la TVA les opérations réalisées dans cet État.

Sur la seconde question

- 55 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, de quelle manière il y a lieu d'interpréter l'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112, afin de déterminer le prorata de déduction applicable aux frais généraux d'une succursale immatriculée dans un État membre, qui concourent à la réalisation à la fois des opérations effectuées par cette succursale dans cet État et des opérations réalisées par le siège de celle-ci établi dans un autre État membre.
- 56 À cet égard, il convient de rappeler, d'une part, que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées en aval ouvrant droit à déduction, au sens de la jurisprudence citée au point 30 du présent arrêt, est en principe nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval, ouvrant droit à déduction (arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 28 et jurisprudence citée).
- 57 D'autre part, un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière réalisée en amont et une ou plusieurs opérations effectuées en aval, ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de celui-ci et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 29 et jurisprudence citée).
- 58 Dans ces conditions, lorsque l'activité économique de l'assujetti consiste à la fois en des opérations taxées et des opérations exonérées de la TVA, il y a lieu d'appliquer aux frais généraux de celui-ci le régime de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive et à l'article 173, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Conformément aux considérations figurant aux points 40 à 46 du présent arrêt, le prorata de déduction relatif auxdits frais généraux doit être fondé sur l'ensemble des opérations économiques réalisées par l'assujetti, en suivant la méthodologie visée à l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi qu'aux articles 174 et 175 de la directive 2006/112.
- 59 S'agissant du prorata de déduction à appliquer aux frais généraux d'une succursale immatriculée dans un État membre, lorsque l'assujetti réalise des opérations tant dans cet État que dans l'État membre dans lequel son siège est établi, doivent figurer au numérateur de la fraction constituant ce prorata de déduction, outre les opérations taxées effectuées par cette succursale, les seules opérations taxées réalisées par ce siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État d'immatriculation de ladite succursale.
- 60 Au vu des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la seconde question que l'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, afin de déterminer le prorata de déduction applicable aux frais généraux d'une succursale immatriculée dans un État

membre, qui concourent à la réalisation à la fois des opérations de cette succursale effectuées dans cet État et des opérations réalisées par le siège de celle-ci établi dans un autre État membre, il convient de tenir compte, au dénominateur de la fraction qui constitue ce prorata de déduction, des opérations réalisées tant par ladite succursale que par ce siège, étant précisé que doivent figurer au numérateur de ladite fraction, outre les opérations taxées effectuées par la même succursale, les seules opérations taxées réalisées par ledit siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État d'immatriculation de la succursale concernée.

Sur les dépens

- ⁶¹ La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que, en ce qui concerne les dépenses supportées par une succursale immatriculée dans un État membre, qui sont affectées, exclusivement, à la fois à des opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et à des opérations exonérées de cette taxe, réalisées par le siège de cette succursale établi dans un autre État membre, il y a lieu d'appliquer un prorata de déduction résultant d'une fraction dont le dénominateur est formé par le chiffre d'affaires, hors taxe sur la valeur ajoutée, constitué par ces seules opérations et dont le numérateur est formé par les opérations taxées qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État membre d'immatriculation de ladite succursale, y compris lorsque ce droit à déduction résulte de l'exercice d'une option, exercée par cette dernière, consistant à soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées dans cet État.**
- 2) **L'article 17, paragraphes 2, 3 et 5, et l'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 ainsi que les articles 168, 169 et 173 à 175 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, afin de déterminer le prorata de déduction applicable aux frais généraux d'une succursale immatriculée dans un État membre, qui concourent à la réalisation à la fois des opérations de cette succursale effectuées dans cet État et des opérations réalisées par le siège de celle-ci établi dans un autre État membre, il convient de tenir compte, au dénominateur de la fraction qui constitue ce prorata de déduction, des opérations réalisées tant par ladite succursale que par ce siège, étant précisé que doivent figurer au numérateur de ladite fraction, outre les opérations taxées effectuées par la même succursale, les seules opérations taxées réalisées par ledit siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'État d'immatriculation de la succursale concernée.**

von Danwitz

Jürimäe

Lycourgos

Juhász

Vajda

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 24 janvier 2019.

Le greffier
A. Calot Escobar

Le président
K. Lenaerts