SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 8 de junio de 2000 *

En el asunto C-98/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Commissioners of Customs & Excise

y

Midland Bank plc,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), y del artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres.: R. Schintgen, Presidente de Sala; G. Hirsch (Ponente) y H. Ragnemalm, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Saggio;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Midland Bank plc, por los Sres. R. Cordara, QC, y P.A. McGrath, Barrister, designados por el Sr. P. Kelly, solicitor;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. K.P.E. Lasok, QC, y la Sra. M. Hall, Barrister;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa, miembro del Servicio Jurídico, y la Sra. F. Riddy, funcionaria nacional adscrita a dicho Servicio, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Midland Bank plc, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, expuestas en la vista de 3 de junio de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de septiembre de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 31 de julio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de abril de 1998, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y del artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Midland Bank plc (en lo sucesivo, «Midland») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la deducción del IVA que había ingresado por servicios de asesoramiento jurídico.

La normativa comunitaria

3 El artículo 2, párrafo segundo, de la Primera Directiva dispone:

«En cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados, al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto, que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 La Directiva 77/388 fue modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

5 El artículo 17 de la Sexta Directiva, bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece lo siguiente:

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

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

[...]

c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad [...]

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la

deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

[...]»

Además, el artículo 17, apartado 5, contiene disposiciones sobre el cálculo de la prorrata de la deducción, y permite que los Estados miembros elijan entre varios métodos para la determinación de esta prorrata.

El artículo 13, punto B, letra d), de la Sexta Directiva, al que se refiere el artículo 17, apartado 3, letra c), de ésta, exime determinadas operaciones efectuadas normalmente por los bancos.

La normativa nacional

6 El Reino Unido adaptó su ordenamiento jurídico interno al artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva aplicando el «tipo cero» a las operaciones a que se refiere dicho precepto, aun considerándolas teóricamente sujetas al impuesto, de tal forma que en el caso de que exista derecho a deducir, no se percibe efectivamente cuota alguna.

7 En cuanto a la adaptación del ordenamiento jurídico interno al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, relativo a los casos de sujetos pasivos que utilizan bienes y servicios para efectuar indistintamente operaciones sujetas a gravamen y operaciones exentas, el Derecho del Reino Unido contiene varias fórmulas para calcular la cuota del IVA soportado que puede deducirse.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

8 Midland actúa como mandatario de un grupo de sociedades, que a efectos del IVA se considera una única entidad, y que comprende el banco comercial londinense Samuel Montagu & Co. Ltd (en lo sucesivo, «Samuel Montagu»), que presta indistintamente servicios sujetos al impuesto y servicios exentos.

9 En 1987, Samuel Montagu aceptó operar como banco comercial para Quadrex Holdings Inc. (en lo sucesivo, «Quadrex»), sociedad domiciliada en Delaware (Estados Unidos). Quadrex deseaba adquirir Mercantile House Holding Ltd (en lo sucesivo, «Mercantile»), sociedad que cotiza en la Bolsa de Londres. No obstante, también British and Commenwealth Holding plc (en lo sucesivo, «B & C») estaba interesada en la adquisición de Mercantile. En agosto de 1987, Quadrex y B & C alcanzaron un acuerdo en cuya virtud esta última debía adquirir Mercantile y posteriormente vender la división de grandes operaciones de esta sociedad a Quadrex. Posteriormente B & C asumió el control de Mercantile. No obstante, debido a falta de liquidez, Quadrex no pudo adquirir dicha división a B & C.

10 Por ello se entablaron algunos procedimientos en 1988 ante los órganos jurisdiccionales nacionales. B & C promovió una acción de indemnización de daños y perjuicios contra Quadrex por incumplimiento del contrato. Durante dicho litigio Quadrex invocó el litisconsorcio pasivo necesario en relación con Samuel Montagu. B & C también interpuso una demanda de indemnización de daños y perjuicios contra Samuel Montagu a causa de declaraciones supuestamente falsas imputables a la negligencia de un director de la entidad mencionada en último lugar, que se referían a la capacidad económica de Quadrex. El litigio se zanjó en definitiva en virtud de un acuerdo transaccional alcanzado a finales de 1994.

11 En relación con el acuerdo entre Quadrex y B & C, el bufete Clifford Chance prestó determinados servicios jurídicos a Samuel Montagu. Además, se confiaron a este mismo bufete el seguimiento y la dirección de los litigios mencionados en el

apartado anterior, así como sus distintas repercusiones. Entonces dicho bufete minutó a Samuel Montagu los honorarios devengados entre 1988 y 1995, y en el litigio principal se discute el carácter deducible del IVA que grava dichos honorarios.

12 Midland ha mantenido que los servicios jurídicos prestados por el bufete se referían íntegramente a los servicios financieros prestados por Samuel Montagu a Quadrex, prestación que da derecho a deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, Midland ejerció su derecho a deducir la totalidad de la cuota del IVA pagado sobre los honorarios minutados por dicho bufete.

13 Los Commissioners, por su parte, consideraron que Samuel Montagu no había utilizado los servicios jurídicos de que se trata únicamente para efectuar operaciones con derecho a la deducción. Por lo tanto, resolvieron que Midland sólo estaba facultado a deducir una parte del IVA.

14 Midland interpuso un recurso ante el VAT and Duties Tribunal alegando, en particular, que la totalidad de los servicios jurídicos prestados por el bufete estaba relacionada con los servicios prestados por Samuel Montagu a Quadrex. Mediante resolución de 15 de mayo de 1996, dicho órgano jurisdiccional acogió las pretensiones de Midland y consideró que procedía deducir la integridad de las cuotas del IVA soportado correspondiente a las minutas de dicho bufete.

15 Los Commissioners recurrieron contra dicha resolución ante la High Court of Justice. Alegaron que el objeto de los servicios jurídicos prestados era la defensa de Samuel Montagu frente a las demandas de indemnización de daños y perjuicios basadas en actos que había realizado al prestar servicios a Quadrex. Por lo tanto, sostuvieron que los servicios jurídicos correspondían igualmente a las actividades generales de Samuel Montagu. Dado que éstas comprendían

indistintamente operaciones con derecho a deducir y operaciones que no dan tal derecho, a su juicio era necesario un desglose del impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

16 En estas circunstancias, por considerar que la solución del litigio de que conoce exige la interpretación de determinadas disposiciones de las Directivas Primera y Sexta, la High Court of Justice decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

«Correctamente interpretadas la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en particular su artículo 2, y la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en particular su artículo 17, apartados 2, 3 y 5, y teniendo en cuenta los hechos del asunto objeto de examen:

1) ¿Es necesario demostrar una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta el IVA, relativa a bienes o servicios determinados que puede adquirir un sujeto pasivo que actúa como tal, y una operación o varias operaciones determinadas realizadas por éste para

a) demostrar la existencia de un derecho a deducir el impuesto percibido sobre la operación por la que se soporta el IVA, y

b) determinar el alcance de ese derecho?

2) En caso de respuesta afirmativa a las letras a) o b) de la primera cuestión, ¿cuál es la naturaleza de la relación directa e inmediata? En particular, en el caso de un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y otras que no dan tal derecho:

a) ¿Es el criterio para determinar la cuantía deducible de las cuotas soportadas diferente en los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 (y, en su caso, en qué se diferencia)?

b) ¿Tiene ese sujeto pasivo el derecho a deducir todas las cuotas del impuesto que haya gravado una operación por la que se soporta el IVA por haber utilizado los bienes o servicios objeto de tal operación en razón de la realización de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 2, o del artículo 17, apartado 3, y, en particular, del artículo 17, apartado 3, letra c)?

3) En caso de respuesta negativa a las letras a) o b) de la primera cuestión:

a) ¿cuál es la relación que debe demostrarse?, y

b) en el caso de que un sujeto pasivo que realice indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no dan este derecho:

— ¿es el criterio para determinar la cuantía deducible de las cuotas soportadas distinto en los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 (y, si lo es, en qué se diferencia)?, y

— ¿tiene ese sujeto pasivo derecho a deducir todas las cuotas del impuesto devengadas con respecto a una operación por la que se soporta el IVA, por haber utilizado los bienes o servicios objeto de tal operación en razón de la realización de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 3, letra c)?»

Sobre la primera cuestión

17 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que resulta necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute, que dan derecho a deducir, para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

18 Midland, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión consideran que dicha cuestión debe responderse en sentido afirmativo.

19 Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 44). No obstante, con carácter excepcional, también el sujeto pasivo que, como Samuel Montagu, realiza operaciones exentas, de conformidad con el artículo 13 B, letra d), números 1 a 5, de la Sexta Directiva, en las condiciones previstas en el artículo 17, apartado 3, letra c), de ésta, puede, en virtud de dicha disposición,

deducir el IVA en la medida en que haya utilizado bienes y servicios relativos a operaciones por las que se soporta el IVA por ser necesarios para dichas operaciones exentas.

20 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a cuya luz debe interpretarse el apartado 2 de dicha disposición, establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo para «efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho». En esta norma, la utilización de los términos «para efectuar» demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar (véase la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartados 18 y 19).

21 Confirma esta interpretación el artículo 2 de la Primera Directiva, según el cual sólo será deducible el importe de la cuota del IVA que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de una operación sujeta a gravamen.

22 No obstante, como también ha declarado el Tribunal de Justicia, una vez originado, el derecho a deducir sigue existiendo, aunque la actividad económica considerada no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, Rec. p. I-857, apartados 20 y 21; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 20, y de 8 de junio de 2000, Schloßtraße, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 42).

23 De dicha jurisprudencia se desprende que, con carácter excepcional y en circunstancias determinadas, existe el derecho a deducir aunque no pueda

demostrarse la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir.

24 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

Sobre la segunda cuestión

25 En la medida en que, mediante la primera parte de la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pide que se precise la naturaleza de la «relación directa e inmediata», Midland, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión coinciden, con razón, en admitir que no sería realista tratar de elaborar una expresión más precisa a este respecto. En efecto, teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales resulta, a su juicio, imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación necesaria que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conocen y tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas.

26 En lo que atañe a la letra a) de la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente, Midland, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión están también de acuerdo con razón en considerar que un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a la deducción y operaciones que no dan tal derecho puede, no obstante, deducir el IVA que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que se le hayan prestado, en la medida en que tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el IVA

con derecho a la deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5, del artículo 17 de la Sexta Directiva. Si ello no fuera así, hechos esencialmente idénticos abocarían a resultados distintos según la disposición que se aplicara a las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

27 Mediante la letra b) de su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones que dan derecho a la deducción y operaciones que no dan tal derecho puede deducir la totalidad del IVA que haya soportado por la entrega de bienes o la prestación de servicios, aunque éstos hayan sido utilizados no para la realización de una operación sujeta al impuesto sino en actividades que no son sino la consecuencia de ésta.

28 Midland, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión consideran que, en el caso de que exista una relación de consecuencia entre la operación por la que se soporta el IVA y aquella por la que se repercute, el criterio decisivo en cuanto al derecho a deducir es también la existencia de una relación directa e inmediata entre ambas operaciones. A estos efectos, Midland subraya que dicha relación requiere un vínculo objetivo entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación por la que se repercute de tal índole que la primera pueda considerarse una parte del coste sufragado por el operador para realizar la segunda, que la operación por la que se soporta el IVA prepara la operación por la que se repercute o sea una consecuencia de la realización de ésta. En cambio, el Gobierno del Reino Unido sostiene que los servicios jurídicos prestados a un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones sujetas a gravamen y operaciones exentas, servicios que son la consecuencia de que se exija la responsabilidad de este último cuando efectúa operaciones sujetas a gravamen, no dan lugar a dicha relación directa e inmediata con éstas. Por su naturaleza debería considerarse necesariamente que dichos servicios jurídicos forman parte de los gastos generales, por lo que sólo parcialmente procedería la deducción del IVA.

29 Debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que

haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 16).

30 De dicho principio, así como de la regla establecida en el apartado 19 de la sentencia BLP Group, antes citada, según la cual para originar el derecho a la deducción los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto, resulta que el derecho a deducir el IVA que haya gravado tales bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención, deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos. En consecuencia, dichos elementos del coste deben normalmente haberse originado antes de que el sujeto pasivo haya realizado las operaciones sujetas al impuesto a que se refieren.

31 De ello se deduce que, contrariamente a lo que alega Midland, normalmente no existe ninguna relación directa e inmediata, en el sentido considerado en la sentencia BLP Group, antes citada, entre la operación por la que se repercute el IVA y los servicios que un sujeto pasivo haya utilizado como consecuencia y a raíz de la realización de esa operación. En efecto, es cierto que los gastos efectuados para obtener dichos servicios constituyen la consecuencia de la operación por la que se repercute el IVA. No obstante, normalmente no forman parte de los elementos integrantes del coste de esta operación, lo que, sin embargo, exige el artículo 2 de la Primera Directiva. Por lo tanto, dichos servicios no tienen una relación directa e inmediata con la operación por la que se repercute el IVA. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad del sujeto pasivo en su integridad, por lo que el derecho a deducir el IVA está sujeto al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y, conforme a esta disposición, sólo procede la deducción parcial del IVA.

32 Sólo sería distinto en el caso de que el sujeto pasivo probara, mediante elementos objetivos, que, con carácter excepcional, los gastos relativos a los bienes o

servicios que hubiera utilizado como consecuencia de la realización de una operación con derecho a deducción forman parte de los elementos constitutivos del coste de ésta.

33 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que corresponde al órgano jurisdiccional nacional aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conoce. Un sujeto pasivo que efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no lleven consigo tal derecho puede deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que haya obtenido, siempre que éstos tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388. No obstante, tal sujeto pasivo no puede deducir la totalidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado servicios por los que se soporta el impuesto, cuando éstos se hayan utilizado no para la realización de una operación con derecho a deducción sino en actividades que no son sino la consecuencia de ésta, excepto si mediante elementos objetivos ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se repercute el impuesto.

Sobre la tercera cuestión

34 Habida cuenta de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones, no procede responder a la tercera cuestión.

Costas

35 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido, y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de

Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) mediante resolución de 31 de julio de 1997, declara:

1) El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el Impuesto sobre el Valor Añadido y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

2) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conoce. Un sujeto pasivo que efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no llevan consigo tal derecho puede deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que haya obtenido, siempre que éstos tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388. No obstante, tal sujeto pasivo no puede deducir la totalidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado los servicios por los que se soporta el impuesto, cuando éstos se hayan utilizado no para la realización de una operación con derecho a deducción sino en actividades que no son sino la consecuencia de ésta, excepto si mediante elementos objetivos ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se repercute el impuesto.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de junio de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Segunda

R. Schintgen