ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

8 de Junho de 2000 *

No processo C-98/98,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Commissioners of Customs & Excise

e

Midland Bank plc,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 2.° da Primeira Directiva 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 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), e 17.°, n.os 2, 3 e 5, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Schintgen, presidente de secção, G. Hirsch (relator) e H. Ragnemalm, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Midland Bank plc, por R. Cordara, QC, e P. A. McGrath, barrister, mandatados por P. Kelly, solicitor,

— em representação do Governo do Reino Unido, por J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistido por K. P. E. Lasok, QC, e M. Hall, barrister,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, membro do Serviço Jurídico, e F. Riddy, funcionária nacional destacada neste mesmo serviço, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Midland Bank plc, do Governo do Reino Unido e da Comissão na audiência de 3 de Junho de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 30 de Setembro de 1999,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 31 de Julho de 1997, entrado no Tribunal de Justiça no dia 3 de Abril de 1998, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), três questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 2.° da Primeira Directiva 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 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»), e 17.°, n.ºs 2, 3 e 5, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o Midland Bank plc (a seguir «Midland») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), competentes em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, a respeito da dedução do IVA por aquele pago por serviços de assistência jurídica.

A regulamentação comunitária

3 O artigo 2.°, segundo parágrafo, da Primeira Directiva dispõe:

«Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

4 A Directiva 77/388 foi alterada pela Directiva 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, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

5 Nos termos do artigo 17.° da Sexta Directiva, de epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução»:

«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 são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

...

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.° 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

...

c) das suas operações isentas nos termos da alínea a) e dos pontos 1 a 5 da alínea d) do ponto B do artigo 13.°, sempre que o destinatário se encontre estabelecido 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.

...»

Além disso, o artigo 17.°, n.° 5, contém disposições referentes ao cálculo do *pro rata* da dedução, simultaneamente deixando aos Estados-Membros a opção entre várias modalidades de determinação deste *pro rata*.

O artigo 13.°, B, alínea d), da Sexta Directiva, a que se refere a alínea c) do n.° 3 do seu artigo 17.°, isenta determinadas operações efectuadas habitualmente por bancos.

A regulamentação nacional

6 O Reino Unido transpôs a alínea c) do n.° 3 do artigo 17.° da Sexta Directiva, aplicando uma «taxa zero» ao tipo de operações a que esta se refere, considerando-as, no entanto, como teoricamente tributáveis, de modo que, se o direito à dedução existe, não é efectivamente cobrado qualquer imposto.

7 Quanto à transposição do n.° 5 do artigo 17.° da mesma directiva, que respeita ao caso dos sujeitos passivos que utilizam bens e serviços para efectuar simultaneamente operações tributáveis e operações isentas, o direito do Reino Unido inclui várias fórmulas de cálculo do valor do IVA a montante que pode ser deduzido.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

8 O Midland é o mandatário de um grupo de sociedades, considerado como uma entidade única para efeitos do IVA, que inclui o banco de negócios londrino Samuel Montagu & Co. Ltd (a seguir «Samuel Montagu»), que fornece prestações de serviços que são umas vezes tributadas outras vezes isentas.

9 Em 1987, Samuel Montagu assumiu o papel de banco de negócios para a Quadrex Holdings Inc. (a seguir «Quadrex»), sociedade estabelecida no Delaware (Estados Unidos). A Quadrex pretendia adquirir a Mercantile House Holding Ltd (a seguir «Mercantile»), uma sociedade cotada na Bolsa de Londres. Todavia, a British and Commonwealth Holding plc (a seguir «B & C») também estava interessada na aquisição da Mercantile. Em Agosto de 1987, a Quadrex e a B & C celebraram um acordo nos termos do qual esta última adquiriria a Mercantile e seguidamente revenderia a sua divisão das operações mais importantes à Quadrex. Posteriormente, a B & C tomou o controlo da Mercantile. Todavia, a Quadrex não pôde comprar à B & C a referida divisão, devido a uma insuficiência de liquidez.

10 Uma série de processos foram então instaurados em 1988 nos tribunais nacionais. A B & C reclamou uma indemnização por perdas e danos à Quadrex por ruptura do contrato. No quadro deste litígio, o Samuel Montagu foi chamado à demanda como garante da Quadrex. A B & C também reclamou do Samuel Montagu uma indemnização por perdas e danos em razão das alegadas falsas declarações feitas por negligência de um director deste último, referentes às capacidades financeiras da Quadrex. À acção foi posto termo por transacção judicial em finais de 1994.

11 No contexto do acordo entre a Quadrex e a B & C, o escritório de advogados Clifford Chance prestou serviços jurídicos ao Samuel Montagu. Além disso, foi a este mesmo escritório que foram confiados a condução e o tratamento dos litígios

mencionados no número anterior, bem como das suas diversas implicações. Este facturou então honorários referentes aos anos de 1988 a 1995 ao Samuel Montagu e é a possibilidade de dedução do IVA referente a estes honorários que está em causa no litígio no processo principal.

12 O Midland invocou que os serviços jurídicos fornecidos pelo escritório de advogados se relacionavam inteiramente com a prestação de serviços financeiros feita pelo Samuel Montagu à Quadrex, prestação com direito à dedução, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva. Por conseguinte, o Midland invocou o seu direito a deduzir na íntegra o montante do IVA pago sobre os honorários facturados pelo referido escritório.

13 Os Commissioners, por seu turno, consideraram que o Samuel Montagu não tinha utilizado os serviços jurídicos em causa apenas para efectuar operações com direito a dedução. Decidiram que o Midland só tinha direito a uma dedução parcial do IVA.

14 O Midland interpôs recurso para o VAT and Duties Tribunal, invocando designadamente que o conjunto dos serviços jurídicos fornecidos pelo escritório de advogados se relacionava com as prestações efectuadas pelo Samuel Montagu em benefício da Quadrex. Por decisão de 15 de Maio de 1996, este órgão jurisdicional julgou procedente o recurso do Midland, considerando que o IVA pago a montante sobre as facturas do referido escritório podia ser deduzido na sua totalidade.

15 Os Commissioners interpuseram recurso desta decisão para a High Court of Justice. Alegaram que os serviços jurídicos adquiridos tinham por objectivo assegurar a defesa do Samuel Montagu no pedido de indemnização por perdas e danos baseado em actos que tinha cometido no fornecimento de prestações à Quadrex. Assim, os serviços jurídicos também terão respeitado às actividades gerais do Samuel Montagu. Uma vez que se compunham simultaneamente de

operações com direito à dedução e de operações sem direito à dedução, era necessário proceder ao *pro rata* do imposto pago a montante, em conformidade com o disposto no n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva.

16 Nestas condições, considerando que o litígio que lhe incumbe decidir exige a interpretação de certas disposições da Primeira e da Sexta Directivas, a High Court of Justice decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes três questões prejudiciais:

«Tendo em atenção os factos do presente litígio e interpretando adequadamente a Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, em especial o seu artigo 2.º, e a Directiva 77/388/CEE do Conselho, em especial o seu artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 5:

1. É necessário provar a existência duma relação directa e imediata entre uma determinada prestação de serviços obtida por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma determinada operação ou determinadas operações realizadas por esse sujeito passivo a fim de

   a) provar a existência do direito à dedução do imposto pago a montante que recaiu sobre essa prestação de serviços; e

   b) determinar o montante da dedução?

2) Se a resposta à questão 1, a) ou b), for afirmativa, qual a natureza dessa relação directa e imediata e, em especial, relativamente a um sujeito passivo que realiza operações relativamente às quais há o direito de dedução do IVA pago a montante e operações relativamente às quais não há esse direito:

a) o critério para determinar a parte do imposto pago a montante que é dedutível é diferente consoante as operações sejam abrangidas pelos n.os 2, 3 e 5 do artigo 17.º (e se assim for, em que aspectos é diferente); e

b) esse sujeito passivo tem o direito de deduzir a totalidade do imposto pago a montante que lhe foi facturado relativamente a qualquer aquisição de bens ou serviços com o fundamento de que esses bens ou serviços foram utilizados para realizar uma operação abrangida pelos n.os 2 ou 3, em especial pelo n.º 3, alínea c), do artigo 17.º?

3) Se a resposta à questão 1, a) ou b), for negativa:

a) Qual a relação que deve ser provada; e

b) No caso dum sujeito passivo que realiza operações relativamente às quais há o direito de dedução do IVA pago a montante e operações relativamente às quais não há esse direito:

(i) o critério para determinar a parte do imposto pago a montante que é dedutível é diferente consoante as operações sejam abrangidas pelos n.os 2, 3 e 5 do artigo 17.º (e se assim for, em que aspectos é diferente); e

(ii) esse sujeito passivo tem o direito de deduzir a totalidade do imposto pago a montante que lhe foi facturado relativamente a qualquer aquisição de bens ou serviços com o fundamento de que esses bens ou serviços foram utilizados para realizar uma operação abrangida pelo n.º 3, alínea c), do artigo 17.º?»

Quanto à primeira questão

17 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, essencialmente, saber se os artigos 2.º da Primeira Directiva e 17.º, n.ºs 2, 3 e 5, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a existência de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é necessária para que seja reconhecido o direito à dedução do IVA pago a montante ao sujeito passivo e para a determinação do alcance deste direito.

18 O Midland, o Governo do Reino Unido e a Comissão consideram que deve ser respondido pela afirmativa a esta questão.

19 A título liminar, há que recordar que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44). Todavia, a título excepcional, o sujeito passivo que, como Samuel Montagu, efectua operações isentas, em conformidade com o artigo 13.º, B, alínea d), n.ºs 1 a 5, da Sexta Directiva, nas condições a que se refere a alínea c) do n.º 3 do seu

artigo 17.°, beneficia, também ele, por força desta disposição, do direito de deduzir o IVA, na medida em que tenha utilizado os bens e serviços a montante para os fins das referidas operações isentas.

20 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, o artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva, à luz do qual o n.° 2 desta disposição deve ser interpretado, estabelece o regime aplicável ao direito à dedução do IVA quando este se refere a bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo «não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução». Nesta disposição, o uso da expressão «utilizados... para» demonstra que, para conferirem direito à dedução prevista no n.° 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente (v. acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, n.os 18 e 19).

21 Esta interpretação é confirmada pelo artigo 2.° da Primeira Directiva, nos termos do qual só o montante do IVA que tenha directamente onerado o custo dos diversos elementos constitutivos do preço de uma operação sujeita a imposto pode ser deduzido.

22 Todavia, como o Tribunal de Justiça também já decidiu, o direito à dedução, uma vez surgido, subsiste mesmo quando a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis por razões alheias à sua vontade (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, INZO, C-110/94, Colect., p. I-857, n.os 20 e 21; Ghent Coal Terminal, já referido, n.° 20, e de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße, C-396/98, Colect., p. I-4279, n.° 42).

23 Resulta desta jurisprudência que, a título excepcional e em determinadas condições, o direito à dedução existe mesmo quando não possa ser estabelecida

uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução.

24 Há, pois, que responder à primeira questão que os artigos 2.° da Primeira Directiva e 17.°, n.os 2, 3 e 5, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que, em princípio, a existência de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é necessária para que o direito à dedução do IVA a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão desse direito.

Quanto à segunda questão

25 Na medida em que o órgão jurisdicional nacional pretende, com a primeira parte da segunda questão, obter precisões quanto à natureza da «relação directa e imediata», o Midland, o Governo do Reino Unido e a Comissão são correctamente concordes em admitir que não seria realista tentar enunciar uma formulação mais precisa a esse respeito. Com efeito, tendo em conta a diversidade das transacções comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efectuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível. Incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais aplicar o critério da relação directa e imediata aos factos de cada processo que lhes seja presente e tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa.

26 No que respeita à segunda questão, alínea a), do órgão jurisdicional de reenvio, o Midland, o Governo do Reino Unido e a Comissão também são concordes em considerar que o sujeito passivo que efectua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução pode, contudo, deduzir o IVA que incidiu sobre os bens e serviços por si adquiridos, desde que tenham uma relação directa e imediata com as operações a jusante que dão direito à dedução,

sem que se deva proceder de forma diferente consoante se apliquem os n.os 2, 3 ou 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva. A não ser assim, factos que, no essencial, são idênticos conduziriam a resultados diferentes consoante a disposição que se aplicasse às operações efectuadas pelo sujeito passivo.

27 Com a sua segunda questão, alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o sujeito passivo que efectua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução pode deduzir a totalidade do IVA que incidiu, a montante, sobre os bens ou serviços, mesmo quando estes tenham sido utilizados não para a realização de uma operação com direito à dedução, mas no quadro de actividades que são apenas a consequência desta.

28 O Midland, o Governo do Reino Unido e a Comissão, consideram que, no caso em que existe uma relação de consequência entre as operações a montante e a jusante, o critério decisivo quanto ao direito à dedução é também o da existência de uma relação directa e imediata entre estas duas operações. Neste âmbito, o Midland sublinha que a referida relação exigirá uma ligação objectiva entre a operação a montante e a operação a jusante de tal natureza que a primeira possa ser considerada como uma parte do custo suportado pelo operador para a realização da segunda, quer a operação a montante prepare a operação a jusante quer seja uma consequência daquela realização. Em contrapartida, o Governo do Reino Unido sustenta que os serviços jurídicos fornecidos ao sujeito passivo que realiza simultaneamente operações tributadas e operações isentas, serviços que são a consequência de ter sido posta em causa a responsabilidade deste último quando efectuou operações tributadas, não têm com estas essa tal relação directa e imediata. Devido à sua natureza, estes serviços jurídicos devem necessariamente ser considerados como incluídos nos custos gerais, pelo que o IVA só será parcialmente dedutível.

29 Há que recordar que, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA e resultante dos artigos 2.º das Primeira e Sexta Directivas, o IVA se aplica a cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu

directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (v., neste sentido, acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.° 16).

30 Resulta deste princípio bem como da regra consagrada no n.° 19 do acórdão BLP Group, já referido, nos termos da qual, para dar direito à dedução, os bens ou serviços adquiridos devem ter uma relação directa e imediata com as operações tributadas, que o direito à dedução do IVA que incidiu sobre estes bens ou serviços pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição devem ter feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas. Portanto, as referidas despesas devem fazer parte dos custos destas operações a jusante que utilizam os bens e serviços adquiridos. É por esta razão que estes elementos do custo devem normalmente ter surgido antes de o sujeito passivo ter efectuado as operações tributadas com as quais se relacionam.

31 Donde resulta que, contrariamente ao que defende o Midland, não há normalmente uma relação directa e imediata, no sentido em que a entende o acórdão BLP Group, já referido, entre uma operação a jusante e os serviços que o sujeito passivo utilizou em consequência e no seguimento da realização da referida operação. Com efeito, é certo que as despesas suportadas para adquirir os referidos serviços constituem a consequência da operação a jusante. Todavia, não fazem normalmente parte dos elementos constitutivos do custo da operação a jusante, o que, todavia, exige o artigo 2.° da Primeira Directiva. Portanto, os referidos serviços não têm uma relação directa e imediata com a operação a jusante. Em contrapartida, o custo destes serviços faz parte dos custos gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Portanto, estes serviços têm uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade do sujeito passivo, pelo que o direito à dedução do IVA resulta do n.° 5 do artigo 17.° da Sexta Directiva e o IVA só é, em conformidade com esta disposição, parcialmente dedutível.

32 Só assim não seria caso o sujeito passivo demonstrasse, através de elementos objectivos, que, a título excepcional, as despesas referentes aos bens ou serviços,

que utilizou em consequência da realização de uma operação que dá direito à dedução, fazem parte dos elementos constitutivos do seu custo.

33 Há, pois, que responder à segunda questão que incumbe ao órgão jurisdicional nacional aplicar o critério da relação directa e imediata aos factos de cada processo que lhe seja presente. Um sujeito passivo que efectua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução pode deduzir o IVA que incidiu sobre os bens ou serviços por si adquiridos, desde que estes tenham uma relação directa e imediata com as operações a jusante que dão direito à dedução, sem que se deva proceder de forma diferente consoante se apliquem os n.ºs 2, 3 ou 5 do artigo 17.° da Sexta Directiva. Todavia, este sujeito passivo não pode deduzir na íntegra o IVA que incidiu sobre os serviços a montante quando estes tenham sido utilizados não para a realização de uma operação com direito à dedução, mas sim no quadro de actividades que são apenas a sua consequência, salvo quando o sujeito passivo demonstre, através de elementos objectivos, que as despesas relacionadas com a aquisição destes serviços fazem parte do custo dos diversos elementos constitutivos do preço da operação a jusante.

Quanto à terceira questão

34 Tendo em conta a resposta dada às duas primeiras questões, não há que responder à terceira questão.

Quanto às despesas

35 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino Unido e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o

processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), por despacho de 31 de Julho de 1997, declara:

1) Os artigos 2.° da Primeira Directiva 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, e 17.°, n.os 2, 3 e 5, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que, em princípio, a existência de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é necessária para que o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão desse direito.

2) Incumbe ao órgão jurisdicional nacional aplicar o critério da relação directa e imediata aos factos de cada processo que lhe seja presente. Um sujeito passivo que efectua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os bens ou serviços por si adquiridos, desde que estes tenham uma relação directa e imediata com as operações a jusante que dão direito à dedução, e sem que se deva proceder de forma diferente consoante se apliquem os n.os 2, 3 ou 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388. Todavia, este sujeito passivo não pode deduzir na íntegra o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os serviços a montante quando estes tenham sido utilizados não para a realização de uma operação com direito à dedução, mas sim no quadro de actividades que são apenas a sua consequência, salvo quando o sujeito passivo demonstre, através de elementos objectivos, que as despesas relacionadas com a aquisição destes serviços fazem parte do custo dos diversos elementos constitutivos do preço da operação a jusante.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Junho de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Segunda Secção

R. Schintgen