Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

1 de outubro de 2020*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 2, alínea a) — Direito à dedução do imposto pago a montante — Serviços de que terceiros também beneficiaram — Existência de uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo — Existência de uma relação direta e imediata com uma ou várias operações efetuadas a jusante»

No processo C-405/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica), por Decisão de 26 de abril de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de maio de 2019, no processo

Vos Aannemingen BVBA

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi, presidente de secção, J. Malenovský (relator) e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da Vos Aannemingen BVBA, por H. Geinger e F. Vanbiervliet, advocaten,

– em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux e C. Pochet, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: neerlandês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Vos Aannemingen BVBA ao Belgische Staat (Estado belga) a respeito da dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incidiu sobre a aquisição de serviços de mediação imobiliária e de publicidade, bem como sobre a aquisição de serviços administrativos.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 17.º, n.os 2 e 5, da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.º-F desta diretiva, dispõe:

«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 [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou devam ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]

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 [admitida] relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

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

[…]»

Direito belga

4 O artigo 45.º, n.º 1, do Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, dispõe:

«Qualquer sujeito passivo pode deduzir do imposto de que é devedor os impostos que oneraram os bens que lhe foram fornecidos e os serviços que lhe foram prestados, os bens que tiver importado e as aquisições intracomunitárias de bens que tiver efetuado, desde que os utilize para efetuar:

1° Operações tributáveis;

[…]»

5 O artigo 1.º, n.º 2, do koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Decreto Real n.º 3, Relativo às Deduções para a Aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 10 de dezembro de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 de dezembro de 1969, p. 12006), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, enuncia:

«Em caso algum é dedutível o imposto que incida sobre os bens e os serviços que o sujeito passivo destine a utilização privada ou a fins alheios à sua atividade económica.

Quando um bem ou um serviço se destine a ser parcialmente utilizado para tais fins, a dedução é excluída na medida dessa utilização. Esta medida é determinada pelo sujeito passivo, sob controlo da Administração.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 A Vos Aannemingen tem por atividade económica a construção e a venda de edifícios de apartamentos. Sendo estes edifícios construídos em terrenos que são propriedade de terceiros, as partes indivisas de terreno correspondentes aos apartamentos vendidos pela Vos Aannemingen são vendidas pelos próprios proprietários dos terrenos.

7 A Vos Aannemingen assume as despesas de publicidade, as despesas administrativas e os honorários de agentes imobiliários, deduzindo, em seguida, integralmente, o IVA correspondente.

8 Na sequência de uma inspeção fiscal, a Administração belga competente considerou, relativamente ao período entre 1 de janeiro de 1999 e 30 de setembro de 2001, que a Vos Aannemingen só podia deduzir o IVA pago a montante na medida em que este dissesse respeito à venda unicamente dos edifícios por si construídos. A referida Administração limitou, assim, o alcance do direito à dedução do IVA admitido a favor desta sociedade, aplicando ao montante do IVA pago a montante uma fração em que o numerador correspondia ao preço do edifício e o denominador correspondia à soma do preço do edifício e do preço do terreno.

9 Aquela Administração enviou consequentemente à Vos Aannemingen um aviso de liquidação adicional final, no montante de 92 313,99 euros, a título de IVA, ao qual acresciam juros e coimas.

10 Depois de ter procedido, sob reserva de todos os direitos, ao pagamento dos montantes reclamados pela Administração Fiscal, a Vos Aannemingen impugnou a referida liquidação adicional final e requereu o reembolso daqueles montantes.

11 Por Decisão de 21 de março de 2016, o rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Tribunal de Primeira Instância da Flandres Oriental, Bélgica) julgou procedente o pedido da Vos Aannemingen.

12 Este último órgão jurisdicional considerou que, atendendo a que a venda de um edifício e de um terreno constitui uma única e mesma entrega, se podia considerar que as despesas de publicidade, as despesas administrativas e os honorários de agentes imobiliários pagos pela Vos Aannemingen eram, no seu conjunto, despesas gerais da única atividade económica desta, a saber, a construção e a venda de apartamentos. Além disso, o referido órgão jurisdicional considerou que a circunstância de os proprietários dos terrenos em causa poderem tirar proveito dos serviços de publicidade e dos serviços prestados pelos agentes imobiliários beneficiários dos honorários devia ser considerada acessória face às necessidades da Vos Aannemingen.

13 A Administração Fiscal interpôs recurso daquela decisão no hof van beroep te Gent (Tribunal de Recurso de Gent, Bélgica), que, por Acórdão de 28 de novembro de 2017, lhe deu provimento.

14 O referido órgão jurisdicional começou por salientar que não se contestava que o IVA cuja dedução foi parcialmente rejeitada pela Administração Fiscal dizia respeito tanto à venda de terrenos pertencentes a terceiros como à venda de edifícios construídos pela Vos Aannemingen.

15 Em seguida, considerou que, embora existisse efetivamente uma certa relação entre a venda dos edifícios e a dos terrenos, essa relação não era direta e imediata na aceção do Acórdão de 8 de fevereiro de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 A este respeito, o mesmo órgão jurisdicional considerou que, no processo principal, era juridicamente possível vender separadamente os terrenos e os edifícios e que a Vos Aannemingen tinha a possibilidade de repercutir no proprietário dos terrenos uma parte das despesas de publicidade, das despesas administrativas e dos honorários de agentes imobiliários.

17 Por outro lado, o órgão jurisdicional de recurso considerou que não se podia sustentar que os proprietários dos terrenos em causa no processo principal tiravam apenas «proveito», na aceção do Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), da assunção, pela Vos Aannemingen, das despesas e dos honorários. Sublinhou que, na medida em foram realizados para efeitos da venda dos terrenos, estas despesas e honorários deviam, em princípio, ter sido suportados pelos referidos proprietários.

18 Por último, aquele órgão jurisdicional considerou que as despesas e os honorários em questão também não se enquadravam na categoria das despesas gerais suportadas pela Vos Aannemingen.

19 A Vos Aannemingen interpôs recurso de cassação daquele acórdão no Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica). Sustenta, nomeadamente, que, quando uma operação a montante seja objetivamente efetuada com vista à execução de determinadas atividades a jusante tributáveis ou de todas elas, o sujeito passivo pode deduzir, na íntegra, o imposto pago a montante, ainda que um terceiro também beneficie dessa operação e que esse terceiro tivesse, em princípio, tido de suportar uma parte da despesa, desde que o proveito pessoal para o terceiro seja acessório face às necessidades da empresa do sujeito passivo.

20 Considerando que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permite determinar com certeza se, numa situação como a que está em causa no processo principal, o IVA pago a montante pode ser integralmente deduzido, o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 17.º da [Sexta Diretiva] ser interpretado no sentido de que quando uma despesa também beneficia um terceiro — como é o caso quando um promotor paga, na venda de apartamentos, despesas de publicidade e de administração e honorários das agências imobiliárias que também beneficiam os proprietários do terreno — tal não impede que o IVA que incide sobre essas despesas possa ser integralmente deduzido, na condição de que seja determinada a existência de uma relação direta e imediata entre a despesa e a atividade económica do sujeito passivo e que o [proveito] para o terceiro [seja acessório face] às necessidades da empresa do sujeito passivo?

2) Este princípio também se aplica quando não estão em causa despesas gerais, mas sim despesas que são imputáveis a operações específicas sujeitas ou não a IVA realizadas a jusante, como, no caso em apreço, a venda, por um lado, dos apartamentos e, por outro, do terreno?

3) O facto de o sujeito passivo ter a possibilidade ou o direito de imputar parcialmente a despesa ao terceiro que beneficiou da despesa, mas não o ter feito, afeta a questão da dedutibilidade do IVA sobre estas despesas?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas por um sujeito passivo, promotor imobiliário, a título de despesas de publicidade, de despesas administrativas e de honorários de agentes imobiliários que tenha suportado no âmbito da venda de apartamentos também aproveitarem a um terceiro obsta a que esse sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA pago a montante, relativo a essas despesas, quando, por um lado, exista uma relação direta e imediata entre as referidas despesas e a atividade económica do sujeito passivo e, por outro, o proveito para o terceiro seja acessório face às necessidades da empresa do sujeito passivo.

22 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva autoriza os sujeitos passivos a deduzirem do imposto de que são devedores o IVA devido ou pago no território do país em relação a bens que lhes sejam ou devam ser entregues e em relação a serviços que lhes sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo, desde que esses bens e esses serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis.

23 Segundo jurisprudência constante, o direito à dedução previsto nesta disposição constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, pelo que o referido direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado [v., neste sentido, Acórdãos de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 33, e de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, n.º 39].

24 Com efeito, o regime de deduções instituído pela Sexta Diretiva visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 22 e jurisprudência referida).

25 Para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito, é, em princípio, necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução. Com efeito, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (Acórdãos de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28, e de 24 de janeiro de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, n.º 30 e jurisprudência referida).

26 É também admitido, no entanto, um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29 e jurisprudência referida).

27 No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio, que parte da premissa de que existe uma relação direta e imediata entre as despesas em causa no processo principal e o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, pretende saber se a circunstância de um terceiro também beneficiar daquelas despesas obsta a que esse sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA pago a montante, relativo às referidas despesas.

28 A este respeito, uma vez demonstrada a existência de uma relação direta e imediata entre os serviços prestados ao sujeito passivo e a atividade económica deste, a circunstância de um terceiro também beneficiar dos referidos serviços não pode justificar que o direito à dedução que corresponde a esses serviços seja recusado ao sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 35), desde que, contudo, o proveito que o terceiro tira dessa prestação de serviços seja acessório face às necessidades do sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 33 e jurisprudência referida).

29 Com efeito, seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, evocado no n.º 24 do presente acórdão, obrigar um sujeito passivo a suportar o IVA respeitante a despesas efetuadas para os fins das suas operações tributáveis apenas porque um terceiro tira daí um proveito acessório (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 36).

30 Por outro lado, importa precisar que, para poder ser qualificado de acessório, o proveito tirado pelo terceiro deve decorrer de uma prestação de serviços efetuada no interesse do próprio sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 33 e jurisprudência referida).

31 Se, como no caso vertente, se verificar que foram efetuadas despesas correspondentes a despesas de publicidade, a despesas administrativas e a honorários de agentes imobiliários no interesse do sujeito passivo, o proveito que os terceiros também tiraram dessas despesas pode ser qualificado de acessório à luz da jurisprudência evocada no número anterior do presente acórdão.

32 Daqui resulta que a circunstância, como a que está em causa no processo principal, de, no âmbito da venda de um terreno de que é proprietário, um terceiro também tirar proveito dos serviços prestados ao sujeito passivo não pode ter por efeito limitar o alcance do direito à dedução do IVA de que este sujeito passivo dispõe.

33 Atendendo às considerações que precedem, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas por um sujeito passivo, promotor imobiliário, a título de despesas de publicidade, de despesas administrativas e de honorários de agentes imobiliários que tenha suportado no âmbito da venda de apartamentos também aproveitarem a um terceiro não obsta a que esse sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA pago a montante, relativo a essas despesas, quando, por um lado, exista uma relação direta e imediata entre as referidas despesas e a atividade económica do sujeito passivo e, por outro, o proveito para o terceiro seja acessório face às necessidades da empresa do sujeito passivo.

Quanto à segunda questão

34 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas pelo sujeito passivo também aproveitarem a um terceiro obsta a que este sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA pago a montante, relativo a essas despesas, no caso de estas não se enquadrarem nas despesas gerais do sujeito passivo, mas constituírem despesas imputáveis a operações específicas a jusante.

35 A título preliminar, há que recordar que é admitido um direito à dedução a favor de um sujeito passivo não só quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais ligadas ao conjunto da atividade económica do sujeito passivo mas também e principalmente quando exista uma relação direta e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 60, e de 30 de maio de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, n.º 55).

36 Na redação da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio equaciona expressamente a hipótese de as despesas relativas aos serviços prestados a montante não fazerem parte das despesas gerais, mas serem imputáveis a operações específicas a jusante, algumas das quais são efetuadas pelo sujeito passivo e outras são efetuadas por um terceiro.

37 A este respeito, conforme foi recordado no n.º 22 do presente acórdão, resulta do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva que os sujeitos passivos só estão autorizados a deduzir do imposto de que são devedores o IVA devido ou pago no território do país em relação a serviços que lhes sejam prestados por outro sujeito passivo, desde que esses serviços sejam utilizados para os fins das suas próprias operações tributáveis.

38 Por conseguinte, não pode conferir semelhante direito a parte das despesas que não está relacionada com as operações realizadas pelo sujeito passivo, mas sim a que está relacionada com operações efetuadas por um terceiro, como, no processo principal, a venda dos terrenos.

39 No presente caso, se se vier a verificar que uma parte dos serviços a título dos quais foram efetuadas as despesas em causa no processo principal não foi utilizada para os fins das operações de construção e de venda de imóveis do sujeito passivo, mas para os fins das operações de venda de terrenos efetuadas por terceiros, a relação direta e imediata existente entre estes serviços e as operações tributáveis desta sociedade seria parcialmente quebrada, pelo que esta não poderia proceder à dedução do IVA que onerou essa parte das despesas (v., por analogia, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 39).

40 Para determinar o alcance do direito à dedução do sujeito passivo, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar em que medida os serviços em causa foram efetivamente prestados para permitir ao sujeito passivo realizar as suas operações tributáveis (v., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 34). Com efeito, só nesta medida é que se considerará que o IVA pago a montante onera serviços prestados ao sujeito passivo, como exigido pelo artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva.

41 Para este efeito, há que ter como base o conteúdo objetivo dos serviços adquiridos pelo sujeito passivo e tomar em consideração todas as circunstâncias em que decorreram as operações em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 31, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 28).

42 Em circunstâncias como as do litígio no processo principal, são designadamente pertinentes os contratos de prestação de serviços assim como a realidade económica e comercial, cuja tomada em consideração constitui, nos termos de jurisprudência constante, um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, n.º 61).

43 Atendendo às considerações que precedem, há que responder à segunda questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas pelo sujeito passivo também aproveitarem a um terceiro não obsta a que este sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA pago a montante, relativo a essas despesas, no caso de estas não se enquadrarem nas despesas gerais do sujeito passivo, mas constituírem despesas

imputáveis a operações específicas a jusante, desde que as referidas despesas tenham uma relação direta e imediata com as operações tributáveis do sujeito passivo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar à luz de todas as circunstâncias em que decorreram estas operações.

Quanto à terceira questão

44 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de o sujeito passivo ter a possibilidade de imputar ao terceiro, que tira proveito disso, uma parte das despesas que efetuou afeta o direito deste sujeito passivo de deduzir o IVA relativo a estas despesas.

45 Conforme decorre da resposta à segunda questão, em especial do n.º 43 do presente acórdão, a circunstância de uma parte das despesas efetuadas pelo sujeito passivo não ter sido efetuada para os fins das suas próprias operações tributáveis, mas para os fins de uma operação realizada por um terceiro, é suscetível de quebrar parcialmente a relação direta e imediata que deve existir entre a aquisição dos serviços a montante e a operação a jusante, impedindo assim o sujeito passivo de proceder à dedução integral do respetivo IVA.

46 A circunstância de o sujeito passivo ter a possibilidade de imputar a esse terceiro uma parte das despesas que efetuou a título dos referidos serviços constitui, é certo, um indício a favor da conclusão de que essa parte das despesas não diz respeito à operação a jusante realizada pelo sujeito passivo, mas à operação realizada por aquele terceiro.

47 Todavia, este elemento não é, por si só, suficiente para determinar o alcance do direito à dedução do IVA de que o sujeito passivo dispõe, na medida em que, conforme resulta da jurisprudência recordada no n.º 41 do presente acórdão, há que tomar em consideração, no âmbito da aplicação do critério da relação direta, todas as circunstâncias em que decorreram as operações em causa, apreciação que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar.

48 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um terceiro tirar proveito de despesas efetuadas pelo sujeito passivo, a circunstância de este ter a possibilidade de imputar a esse terceiro uma parte das despesas assim efetuadas constitui um dos elementos, juntamente com todas as outras circunstâncias em que decorreram as operações em causa, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio tomar em consideração para determinar o alcance do direito à dedução do IVA de que o sujeito passivo dispõe.

Quanto às despesas

49 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

1) **O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas por um sujeito passivo, promotor imobiliário, a título de despesas de publicidade, de despesas administrativas e de honorários de agentes imobiliários que tenha**

suportado no âmbito da venda de apartamentos também aproveitarem a um terceiro não obsta a que esse sujeito passivo possa deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, relativo a essas despesas, quando, por um lado, exista uma relação direta e imediata entre as referidas despesas e a atividade económica do sujeito passivo e, por outro, o proveito para o terceiro seja acessório face às necessidades da empresa do sujeito passivo.

2) **O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que a circunstância de as despesas efetuadas pelo sujeito passivo também aproveitarem a um terceiro não obsta a que este sujeito passivo possa deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante relativo a essas despesas, no caso de estas não se enquadrarem nas despesas gerais do sujeito passivo, mas constituírem despesas imputáveis a operações específicas a jusante, desde que as referidas despesas tenham uma relação direta e imediata com as operações tributáveis do sujeito passivo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar à luz de todas as circunstâncias em que decorreram estas operações.**

3) **O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um terceiro tirar proveito de despesas efetuadas pelo sujeito passivo, a circunstância de este ter a possibilidade de imputar a esse terceiro uma parte das despesas assim efetuadas constitui um dos elementos, juntamente com todas as outras circunstâncias em que decorreram as operações em causa, que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio tomar em consideração para determinar o alcance do direito à dedução do imposto sobre o valor acresentado de que o sujeito passivo dispõe.**

Assinaturas