ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

22 de Fevereiro de 2001 *

No processo C-408/98,

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

Abbey National plc

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 5.°, n.° 8, e 17.°, n.° 2, alínea a), 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 (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, P. Jann e L. Sevón (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Abbey National plc, por R. Cordora, QC, e D. Southern, barrister, mandatados por S. Rose, solicitor,

— em representação do Governo do Reino Unido, por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por K. Parker, QC, e M. Hall, barrister,

— em representação do Governo neerlandês, por M. A. Fierstra, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e F. Riddy, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Abbey National plc, do Governo do Reino Unido e da Comissão, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, na audiência de 23 de Fevereiro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Abril de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 2 de Novembro de 1998, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de Novembro seguinte, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234 CE), três questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 5.°, n.° 8, e 17, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações nos 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, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio que opõe a Abbey National plc (a seguir «Abbey National») aos Comissioners of Customs & Excise (administração das contribuições indirectas, a seguir «Commissioners») relativo ao direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago sobre os honorários suportados por diferentes serviços adquiridos a fim de realizar a transmissão de um imóvel com continuidade de exploração («as a going concern»).

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.°, segundo parágrafo, 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»), dispõe que, «[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 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

5 Nos termos do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva:

«Os Estados-Membros podem considerar que a transferência a título oneroso ou a título gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente. Se for caso disso, os Estados-Membros podem adoptar as medidas necessárias, a fim de evitar distorções de concorrência quando o beneficiário não se encontre totalmente sujeito ao imposto.»

6 Nos termos do artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), «[o]s Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação [...] na locação de bens imóveis».

7 O artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

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

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

8 No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados pelo sujeito passivo, não só para operações com direito a dedução como para operações sem direito a dedução, o artigo 17.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva especifica que «a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações». Nos termos do artigo 17.°, n.° 5, segundo parágrafo, da mesma directiva, «este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.°, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo».

Regulamentação nacional

9 Resulta do despacho de reenvio que o Reino Unido, fazendo uso da faculdade prevista no artigo 15.°, n.° 8, Sexta Directiva, adoptou, nomeadamente, o artigo 5.°, n.° 1, do Value Added Tax (Special Provisions) Order (regulamento contendo disposições especiais em matéria de IVA, SI 1995, p. 1268, a seguir «VAT Order»), que substituiu o Regulation 5 (1) do Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, p. 3129). A referida disposição enuncia que, quando uma pessoa transmite uma empresa ou parte de uma empresa e existe continuidade de exploração («as a going concern»), a transmissão não é considerada nem como uma entrega de bens nem como uma prestação de

serviços. Esta disposição precisa que o beneficiário da transmissão deve utilizar os bens para explorar o mesmo tipo de empresa que o transmitente e deve estar, ou passar a estar imediatamente, sujeito a imposto e que, em caso de transmissão de uma parte de uma empresa, esta parte deve poder ser objecto de uma exploração separada.

O litígio na causa principal e as questões prejudiciais

10 A Scottish Mutual Assurance plc (a seguir «Scottish Mutual»), sociedade de seguros de vida, é uma filial a 100% da Abbey National, que esta representa para efeitos do IVA.

11 Para além da sua actividade no domínio segurador, a Scottish Mutual exerce uma actividade de arrendamento de locais para uso profissional ou comercial. No âmbito desta última actividade, era titular de um direito de arrendamento de 125 anos sobre o imóvel para uso profissional e comercial Atholl House, em Aberdeen, que subarrendava a arrendatários comerciais. A Scottish Mutual tinha optado pela facturação do IVA sobre as rendas que recebia pela Atholl House, em conformidade com a legislação do Reino Unido que transpôs o artigo 13.°, C, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, e pôde assim recuperar a totalidade do IVA pago a montante sobre as despesas inerentes à posse do imóvel.

12 Por contrato de 16 de Dezembro de 1992, a Scottish Mutual cedeu os seus direitos ao arrendamento de 125 anos, assim como os relativos ao subarrendamento, por 5,4 milhões de GBP a uma sociedade não pertencente ao mesmo grupo. Os Commissioners consideraram que esta cessão constituía uma transmissão com continuidade de exploração na acepção do artigo 5.°, n.° 1, do VAT Order, que estavam preenchidas as demais condições do referido artigo e que, portanto, não era devido o IVA sobre o preço da cessão.

13 Todavia, para realizar a referida transmissão, a Scottish Mutual recorreu a diversos serviços e, assim, suportou honorários sobre os quais teve de pagar um montante de 4 365 GBP a título de IVA.

14 Tendo os Commissioners considerado que só uma fracção do IVA pago a montante sobre estas despesas podia ser recuperada, a Abbey National, que considerava ter o direito de recuperar a totalidade deste IVA, interpôs um recurso para o VAT and Duties Tribunal, London, (Reino Unido). Por decisão de 9 de Junho de 1997 foi negado provimento a este recurso. A Abbey National recorreu então para a High Court of Justice.

15 Nestas circunstâncias, a High Court of Justice decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tendo em conta o teor do disposto no n.° 2 do artigo 17.° da Sexta Directiva IVA, a expressão constante no seu artigo 5.°, n.° 8, 'o beneficiário é equiparado a sucessor do transmitente' exige que as entregas do beneficiário sejam consideradas como se tivessem sido feitas pelo transmitente para os efeitos de determinar a dedução do imposto suportado a montante pelo transmitente?

2) Quando ocorra uma 'transferência... de uma universalidade de bens ou de parte dela' na acepção do disposto no artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva IVA, e quando um Estado-Membro, por força das medidas nacionais adoptadas nos termos desse artigo, considere que não ocorreu qualquer entrega de bens ou fornecimento de serviços, pode o sujeito passivo, de acordo com uma correcta interpretação dos artigos 5.°, n.° 8, e 17.°, n.° 2, deduzir a totalidade do imposto suportado a montante relativamente aos custos atribuíveis a essa transferência, caso esse sujeito passivo devesse, não fosse a aplicação do disposto no n.° 8 do artigo 5.°, suportar o imposto devido a jusante sobre a transferência?

3) Quando a actividade económica desenvolvida pelo transmitente antes da transacção que se inscreve no disposto no artigo 5.°, n.° 8, constituir na sua totalidade uma actividade tributável, é possível deduzir o imposto suportado a montante sobre um pagamento feito em relação com a cessação dessa actividade?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com estas três questões, que importa analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se, quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelo artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, de modo que se considera que a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, o transmitente pode deduzir o IVA que onera as despesas efectuadas pelos serviços obtidos a fim de realizar esta transmissão.

Argumentos das partes

17 A Abbey National considera que, quando da transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela, o transmitente tem o direito de deduzir o IVA a montante que onera as despesas que efectuou com os serviços obtidos a fim de realizar esta transmissão.

18 Neste contexto, alega nomeadamente que, para efeitos do IVA, quando o transmitente e o beneficiário utilizam ambos, um antes, outro após a transmissão, os activos da empresa transferida para efectuar entregas tributáveis na totalidade, o transmitente pode, por força do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, tomar em consideração as entregas tributáveis do beneficiário de forma a recuperar a totalidade do IVA pago a montante. Noutros termos, se bem que não exista uma operação tributável em si, para efeitos do IVA pago a montante, continua a existir

um nexo directo e imediato com as actividades económicas tributáveis do beneficiário relativas aos activos transmitidos.

19 O Governo neerlandês salienta que, quando um Estado-Membro optou pela aplicação do artigo 5.°, n.° 8 da Sexta Directiva, foi feita «abstracção» das entregas de bens e das prestações de serviços, tributáveis por natureza, efectuadas no âmbito da transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela. Tal substituição «neutra» de um sujeito passivo por um outro, para efeitos de aplicação do IVA, só poderá relacionar-se com as actividades económicas normais do transmitente. Estas actividades económicas devem assim determinar o direito à dedução do IVA sobre as despesas que aquele efectuou para realizar a transmissão. Se o sujeito passivo efectua unicamente operações isentas, não existe direito à dedução. Se efectua tanto operações tributadas como operações isentas, aplica-se a regra do *pro rata*, prevista nos artigos 17.°, n.° 5, e 19.° da Sexta Directiva. Quando as actividades económicas normais de transmitente, anteriores a uma transmissão abrangida pelo artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, foram inteiramente tributadas, o IVA pago a montante sobre as despesas efectuadas para os fins da cessação destas actividades é dedutível.

20 O Governo do Reino Unido alega que, uma vez que as despesas efectuadas para realizar a transmissão foram utilizadas para os fins de uma operação que não era tributada, não existe qualquer direito à dedução do IVA a montante pago sobre essas despesas. A solução inversa comprometeria a neutralidade do IVA, pois o sujeito passivo beneficiaria então, relativamente à mesma operação, da vantagem financeira de uma dedução do IVA a montante sem obrigação correspondente de facturar o IVA a jusante.

21 A título subsidiário, o Governo do Reino Unido sustenta que as despesas suportadas devido à cessação de uma actividade tributada no quadro de uma actividade económica principal, compreendendo ao mesmo tempo entregas tributadas e entregas isentas, podem ser qualificadas de despesas gerais. Como imposto a montante que não pode ser objecto de afectação, a parte dedutível deste imposto deve portanto ser determinada por um método autorizado pelo artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva.

22 A Comissão alega que é necessário examinar se os serviços obtidos pelo transmitente para realizar a transmissão apresentam um nexo suficientemente directo e imediato com uma actividade económica tributada. Quanto a este ponto, resulta do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que prossegue a mesma actividade económica. Assim, as despesas efectuadas para adquirir os referidos serviços são despesas efectuadas para os fins desta actividade económica, isto é, despesas gerais da actividade transferida.

23 Não obstante, no que se refere à aplicação do artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva, a Comissão limita-se a observar que as despesas efectuadas com os referidos serviços podem ser consideradas tanto despesas gerais da actividade económica que foi transferida, caso em que o transmitente poderá deduzir a totalidade do IVA que as onera, como despesas gerais da totalidade da actividade económica do transmitente.

Apreciação do Tribunal

24 A título liminar, importa 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. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, 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.° 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.° 15, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 44, assim como de 8 de Junho de 2000, Midlank Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.° 19).

25 O artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva, à luz do qual deve ser interpretado o n.° 2 desta disposição, 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 a dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito a dedução». Nesta disposição, o uso da expressão «utilizados para» demonstra que, para conseguirem o direito à dedução previsto no n.º 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem direito à dedução e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente (v. acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, n.os 18 e 19, e Midland Bank, já referido, n.º 20).

26 Conforme foi declarado pelo Tribunal de Justiça no n.º 24 do acórdão Midland Bank, já referido, 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, 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.

27 Importa, além disso, recordar que, segundo o princípio fundamental inerente ao sistema de IVA e resultante dos artigos 2.º das Primeira e Sexta Directivas, o IVA aplica-se a cada transacção de produção ou de distribuição, com a dedução do IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (acórdão Midland Bank, já referido, n.º 29).

28 Resulta deste princípio bem como da regra 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 onerou 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 dessas operações a jusante que utilizam os bens e serviços adquiridos. É por essa 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 (v. acórdão Midland Bank, já referido, n.° 30).

29 Importa, assim, examinar se existe uma relação directa e imediata entre os diversos serviços adquiridos pelo transmitente para realizar a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela e uma ou várias operações tributadas a jusante.

30 Quanto a este ponto, o artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem considerar que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não implica uma entrega de bens e que o beneficiário é equiparado a um sucessor do transmitente. Daqui resulta que, quando um Estado-Membro fez uso desta faculdade, a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é considerada uma entrega de bens para efeitos da Sexta Directiva. Em conformidade com o artigo 2.° da Sexta Directiva, tal transmissão não está portanto sujeita a IVA e, assim, não poderá constituir uma operação tributada na acepção do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

31 Todavia, segundo a Abbey National, uma vez que, por força do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, o beneficiário é equiparado a um sucessor do transmitente, este último poder tomar em consideração as entregas tributáveis do beneficiário a fim de poder deduzir a totalidade do IVA que onera as despesas efectuadas com os serviços adquiridos para realizar a transmissão.

32 Este argumento não merece acolhimento. Com efeito, por um lado, resulta do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva que o sujeito passivo só pode deduzir o IVA que onera os bens e serviços que sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. Por outro lado, em qualquer caso, o montante do IVA pago pelo transmitente sobre as despesas efectuadas com os serviços adquiridos a fim de realizar a transmissão de uma universalidade de bens ou de parte dela não onera directamente os diversos elementos constitutivos do preço das operações

tributadas do beneficiário, tal como é exigido pelo artigo 2.° da Primeira Directiva. Com efeito, as referidas despesas não fazem parte dos custos das operações a montante que utilizam os bens e serviços adquiridos.

33 Importa igualmente rejeitar o argumento da Abbey National baseado no facto de que, se a transacção tivesse sido uma transferência normal de activos da empresa e, portanto, uma operação tributada, a Scottish Mutual teria podido deduzir o IVA que onera as despesas efectuadas para adquirir os diversos serviços obtidos a fim de realizar esta transmissão nos termos do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva. O facto de a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não constituir uma operação tributada para os fins do referido artigo é apenas a consequência inelutável do facto de o Estado-Membro em causa ter optado pela aplicação do artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva e, portanto, de a transmissão não ser considerada uma entrega de bens. Por conseguinte, é destituído de pertinência saber se a transferência de activos de empresa teria constituído uma operação tributada conferindo o direito à dedução das referidas despesas na hipótese de o referido Estado-Membro não ter feito uso da faculdade concedida por este artigo.

34 Resulta do que antecede que os diferentes serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não apresentam uma relação directa e imediata com uma ou várias operações a jusante que confiram direito à dedução.

35 Todavia, os custos destes serviços fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e, como tais, são elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Com efeito, mesmo no caso de transferência de uma universalidade de bens, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da actividade económica da empresa antes da transmissão. Qualquer outra interpretação do artigo 17.° da Sexta Directiva seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas da empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o

custo do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir (v., neste sentido, acórdão Gabalfrisa e o., já referidos, n.° 45). Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado, as despesas efectuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efectiva desta e das efectuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efectuadas para pôr termo a esta exploração.

36 Os diversos serviços utilizados pelo transmitente para os fins da transferência duma universalidade de bens ou de parte dela mantêm portanto, em princípio, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica deste sujeito passivo.

37 Quanto a este ponto, resulta do artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva que um sujeito passivo que efectua ao mesmo tempo operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução pode unicamente deduzir a parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

38 Todavia, como foi declarado pelo Tribunal de Justiça no n.° 26 do acórdão Midland Bank, já referido, um sujeito passivo que efectua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução pode, contudo, deduzir o IVA que onerou os bens ou serviços por si adquiridos, desde que estes apresentem uma relação directa e imediata com as operações a jusante que dão direito a dedução, e sem que se deva proceder de forma diferente consoante se apliquem os n.^{os} 2, 3 ou 5 do artigo 17.° da Sexta Directiva.

39 Esta regra deve igualmente aplicar-se aos custos dos bens e serviços que fazem parte das despesas gerais inerentes a uma parte das actividades económicas do

sujeito passivo que está claramente delimitada e de que todas as operações estão sujeitas ao IVA, uma vez que os tais bens e serviços apresentam desta forma uma relação directa e imediata com esta parte das suas actividades económicas.

40 Assim, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de forma que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais da referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nesta parte estão sujeitas ao IVA, o transmitente pode deduzir a totalidade do IVA que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços.

41 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio de determinar se esses critérios estão preenchidos no processo principal.

42 Deve, portanto, responder-se às questões colocadas que, quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelo artigo 5.°, n.° 8, da Sexta Directiva, de modo que se considera que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, as despesas efectuadas pelo transmitente com os serviços adquiridos a fim de realizar esta transmissão fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e, portanto, mantêm em princípio uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do referido sujeito passivo. Assim, se o transmitente efectua simultaneamente operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução, resulta do artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva que este pode unicamente deduzir a parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Todavia, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa, estão sujeitas a IVA, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do IVA que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços.

Quanto às despesas

43 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e neerlandês assim como pela Comissão, que apresentaram observações no Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de um incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que foram submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), por despacho de 2 de Novembro de 1998, declara:

Quando um Estado-Membro fez uso da faculdade concedida pelo artigo 5.°, n.° 8, 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, de modo que se considera que a transferência de uma universalidade de bens ou de parte dela não é uma entrega de bens, as despesas efectuadas pelo transmitente com os serviços adquiridos a fim de realizar esta transmissão fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e, portanto, mantêm em princípio uma relação directa e imediata com o

conjunto da actividade económica do referido sujeito passivo. Assim, se o transmitente efectua simultaneamente operações com direito a dedução e operações sem direito a dedução, resulta do artigo 17.°, n.° 5, da Sexta Directiva 77/388 que este pode unicamente deduzir a parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Todavia, se os diversos serviços adquiridos pelo transmitente a fim de realizar a transmissão apresentam uma relação directa e imediata com uma parte claramente delimitada das suas actividades económicas, de modo que os custos dos referidos serviços fazem parte das despesas gerais inerentes à referida parte da empresa, e que todas as operações incluídas nessa parte da empresa estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, este sujeito passivo pode deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado que onerou as despesas que efectuou para adquirir os referidos serviços.

Edward Jann Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 22 de Fevereiro de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

A. La Pergola