ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

8 de Fevereiro de 2007 *

No processo C-435/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 2 de Dezembro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça no mesmo dia, no processo

Investrand BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis e T. von Danwitz, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: M.-A. Gaudissart, chefe de unidade,

vistos os autos e após a audiência de 22 de Novembro de 2006,

* Língua do processo: neerlandês.

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Investrand BV, por H. Konijnenberg, R. van der Paardt e J. Streefland, advocaten,

— em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e M. de Grave, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos e I. Bakopoulos, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por T. Harris, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. van Beek e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.°, n.° 2, 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; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Investrand BV (a seguir «Investrand»), sociedade de direito neerlandês, ao Staatssecretaris van Financiën na sequência da recusa de este último autorizar à Investrand a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago sobre o preço dos serviços de consultadoria aos quais recorreu no quadro de um processo de arbitragem relativo à determinação do montante de um crédito que faz parte do seu património, mas que se constituiu antes da sua sujeição ao IVA.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 4.º da Sexta Directiva dispõe:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

[...]»

4 O artigo 17.º da Sexta Directiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe nos seus n.os 1 e 2:

«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 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;

[...]»

Legislação nacional

5 O artigo 2.º da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «lei de 1968»), tem a seguinte redacção:

«O imposto que incidiu sobre as entregas de bens e as prestações de serviços ao empresário, as aquisições intracomunitárias de bens por este efectuadas e as importações de mercadorias que lhe eram destinadas é deduzido do imposto a pagar sobre as entregas de bens e as prestações de serviços.»

6 O artigo 15.º, n.º 1, da lei de 1968 dispõe:

«Na acepção do artigo 2.º, o imposto que pode ser deduzido pelo empresário é:

a) o imposto que, para o período a que se refere a declaração, foi tido em conta, numa factura emitida segundo as modalidades prescritas, por outros operadores a título dos fornecimentos de bens e prestações de serviços que efectuaram a favor do operador;

[...]

na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados pelo operador para os fins da sua empresa.»

Factos na origem do litígio no processo principal e questão prejudicial

7 A Investrand foi constituída em 22 de Agosto de 1986. Detinha 43,57% das acções da empresa de confecções Cofex BV (a seguir «Cofex»).

8 Em 3 de Agosto de 1989, a Investrand vendeu as suas acções da Cofex à sociedade Hi-Tec Sports plc (a seguir «Hi-Tec Sports»). No momento da venda, foi acordado que receberia, para além de um preço fixo, uma prestação variável cujo montante dependeria da evolução dos lucros da Cofex de 1989 a 1992.

9 Até 1 de Janeiro de 1993, a actividade da Investrand foi a de uma sociedade *holding* passiva, que detinha participações noutras sociedades, mas não intervinha na gestão das mesmas.

10 Antes de 1 de Janeiro de 1993, a Investrand não prestou quaisquer serviços contra remuneração. A partir desta data, em conformidade com um acordo celebrado com a Cofex, prestou a esta última serviços de gestão contra remuneração.

11 Quando do cálculo da prestação devida à Investrand com base nos lucros da Cofex referentes ao exercício de 1992, surgiu um conflito entre a Investrand e a Hi-Tec Sports. Este conflito culminou, em 1996, num processo de arbitragem no âmbito do qual foram facturados à Investrand custos relacionados com serviços de consultadoria jurídica.

12 A Investrand deduziu o IVA pago sobre estes custos, no montante de 8 495,5 NLG, por conta do exercício de 1996.

13 Entendendo que a Investrand não tinha o direito de proceder a esta dedução, a Administração Fiscal neerlandesa dirigiu-lhe um aviso de liquidação adicional. Na sequência da reclamação apresentada pela Investrand, a referida Administração tomou uma decisão que confirmou esta liquidação adicional.

14 A Investrand interpôs recurso desta decisão para o Gerechtshof te Amsterdam. Este decidiu que a Investrand não tinha o direito de deduzir o IVA pago sobre os custos

em questão, dado que os serviços de consultadoria lhe tinham sido prestados no âmbito de uma actividade que à época não exercia na qualidade de empresário e não tinham uma ligação directa e imediata com a actividade exercida nesta qualidade.

15 A Investrand interpôs recurso de cassação do acórdão do Gerechtshof te Amsterdam para o Hoge Raad der Nederlanden.

16 O primeiro fundamento deste recurso tem por objecto contestar a apreciação do Gerechtshof te Amsterdam segundo a qual a venda de acções não constitui uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva. O órgão jurisdicional de reenvio entende, porém, que este fundamento não pode ser acolhido, pois esta apreciação está em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdãos de 29 de Abril de 2004, EDM, C-77/01, Colect., p. I-4295, e de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Colect., p. I-4357).

17 Com o segundo fundamento do recurso, a Investrand sustenta que, ao ligar os custos relacionados com os serviços de consultadoria a que recorreu em 1996 não às actividades que exerceu, na qualidade de empresário, no decurso do exercício correspondente a este ano, mas sim ao período ao longo do qual ocorreu a venda das acções e em que ainda não tinha esta qualidade, o Gerechtshof te Amsterdam fez uma interpretação errada do acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colect., p. I-4177).

18 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um contribuinte cujas actividades estejam sujeitas ao IVA tem direito, de acordo com o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, a deduzi-lo quando exista uma relação directa e imediata entre os bens e serviços utilizados, por um lado, e as operações a realizar relativamente às quais lhe assiste um direito à dedução, por outro.

19 Interroga-se sobre se é possível admitir a existência de semelhante relação no caso de um contribuinte recorrer a serviços para determinar o montante de um crédito que faz parte do activo da sua empresa, mas que se constituiu num momento anterior àquele em que passou a estar sujeito ao IVA.

20 Segundo este órgão jurisdicional, o facto de, no caso em apreço, as despesas efectuadas estarem relacionadas com uma operação realizada num momento em que a Investrand não tinha a qualidade de sujeito passivo na acepção da Sexta Directiva impede que se admita a existência uma relação directa e imediata com a actividade que exerceu na qualidade de empresa e, portanto, vai no sentido da recusa do direito à dedução. Em contrapartida, o facto de o crédito correspondente à remuneração devida à Investrand fazer parte do património desta sociedade e de a mesma incorrer em despesas a cargo desse património a fim de o assegurar pode levar a que se considere que as referidas despesas fazem parte dos gastos gerais do interessado e apresentam, por conseguinte, com a actividade assim exercida, uma relação directa e imediata susceptível de justificar um direito à dedução.

21 Perante esta incerteza, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«No âmbito do direito à dedução consagrado no artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva, deve admitir-se a existência de uma relação directa e imediata entre determinados serviços adquiridos por um contribuinte e as operações tributáveis a realizar pelo mesmo no caso de esses serviços terem sido adquiridos com o objectivo de definir o montante de um crédito pecuniário que faz parte do seu património, mas que se constituiu num período anterior àquele em que adquiriu a qualidade de sujeito passivo para efeitos do IVA?»

Quanto à questão prejudicial

22 A título liminar, importa recordar que o regime das deduções instituído pela Sexta Directiva visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados das mesmas, na condição de estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, 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 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24).

23 Segundo jurisprudência assente, 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, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito (v. acórdãos Midland Bank, já referido, n.º 24; Abbey National, já referido, n.º 26; bem como acórdão de 3 de Março de 2005, Fini H, C-32/03, Colect., p. I-1599, n.º 26). O direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efectuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução (v. acórdãos Midland Bank, já referido, n.º 30; Abbey National, já referido, n.º 28; bem como acórdão de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Colect., p. I-6663, n.º 31).

24 Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação directa 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 suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos já referidos Midland Bank, n.ºs 23 e 31, e Kretztechnik, n.º 36).

25 Quanto ao processo principal, há que salientar, como fez o órgão jurisdicional de reenvio, que, segundo jurisprudência assente, a venda de acções não constitui em si mesma uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva e não está, pois, abrangida pelo seu âmbito de aplicação (v., nomeadamente, acórdão de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Colect., p. I-3013, n.os 33 a 37; bem como acórdãos EDM, já referido, n.os 57 a 62; e Kretztechnik, já referido, n.º 19).

26 Contrariamente ao que sustentou a Investrand, também não são equiparáveis a esta actividade as diligências efectuadas por um sujeito passivo, por sua própria conta, para proceder à cobrança de um crédito ou determinar o respectivo montante. Com efeito, estas diligências não constituem a exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, dado que o eventual fruto destas diligências resulta da simples qualidade de titular do crédito em causa e não é contrapartida de nenhuma actividade económica na acepção da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão Kretztechnik, já referido, n.º 19).

27 Como referiu o Governo neerlandês na audiência, a Investrand não pode a este respeito encontrar apoio no acórdão de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge--Factoring (C-305/01, Colect., p. I-6729). Com efeito, estava em causa, no processo na origem do referido acórdão, a actividade que consistia, no âmbito de um contrato de *factoring* a título oneroso, em tomar créditos e em assumir o risco de incumprimento dos devedores, em contrapartida de uma comissão paga pelo cliente, deste modo exonerado de tal risco. Enquanto as diligências efectuadas pela Investrand se fizeram por sua própria conta, a actividade de cobrança dos créditos em causa no referido processo era exercida em benefício de terceiros e contra remuneração. Foi devido a estas características que o Tribunal a qualificou de actividade económica na acepção da Sexta Directiva, susceptível de conferir direito à dedução.

28 Não constituindo a venda de acções nem as diligências efectuadas pela Investrand a respeito do crédito que tinha sobre a Hi-Tec Sports operações abrangidas pelo

âmbito de aplicação da Sexta Directiva, não se pode considerar que as despesas relacionadas com os serviços de consultadoria em causa no processo principal tenham uma relação directa e imediata com uma ou várias operações específicas com direito à dedução.

29 Tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 24 do presente acórdão, há ainda que averiguar se, como sustentou a Investrand invocando o acórdão Midland Bank, já referido, os custos em causa no processo principal constituem despesas gerais que têm uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo pelo facto de o crédito com o qual se relacionam fazer parte do património da empresa que aquele explora.

30 Os Governos neerlandês, grego e do Reino Unido, bem como a Comissão das Comunidades Europeias sustentam que não existe esta relação, dado que os referidos custos estão unicamente ligados à venda de acções da Cofex entre a Investrand e a Hi-Tec Sports. Os referidos Governos acrescentam que, de resto, esta operação ocorreu num momento em que a Investrand ainda não era sujeito passivo do IVA.

31 A este respeito, há que salientar, como fizeram o Governo neerlandês e a Comissão, que a circunstância de o crédito relacionado com a venda de acções da Cofex entre a Investrand e a Hi-Tec Sports constituir, segundo as indicações constantes da decisão de reenvio, um elemento do património da empresa explorada pela Investrand não basta para que se conclua pela existência de uma relação directa e imediata entre os custos de consultadoria relativos a este crédito, suportados pela Investrand, e as actividades económicas desta última.

32 Com efeito, não há qualquer elemento nos autos que permita sustentar que, se não tivesse exercido actividades económicas sujeitas ao IVA a partir de 1 de Janeiro de 1993, a Investrand se teria abstido de recorrer aos serviços de consultadoria em

causa no processo principal. Conclui-se, pois, que, tivesse ou não exercido essas actividades a partir da referida data, a Investrand teria recorrido àqueles serviços a fim de preservar a contrapartida pecuniária da venda de acções à Hi-Tec Sports ocorrida em 1989.

33 Nestas condições, não é possível considerar que os custos referentes a esses serviços foram efectuados para os efeitos e tendo em vista as actividades tributáveis da Investrand. Não encontrando nestas actividades a sua causa exclusiva, os referidos custos não têm, pois, uma relação directa e imediata com elas.

34 Como a Comissão alegou, a situação da Investrand não é, no presente caso, diferente da de um detentor de acções privado que, após as ter vendido, tenha recorrido a consultadoria jurídica e suportado os respectivos custos no quadro de um litígio que o opusesse ao comprador no que respeita à determinação do crédito correspondente ao preço desta venda. Ora, esta última situação não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão EDM, já referido, n.os 60 e 61).

35 Importa ainda esclarecer que o presente processo se distingue daquele que conduziu ao acórdão Kretztechnik, já referido. Com efeito, os custos de consultadoria em questão no processo na origem desse acórdão, relativamente aos quais o Tribunal admitiu, no n.º 36 do referido acórdão, que constituíam despesas gerais que tinham uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo, relacionavam-se com uma emissão de acções destinada a reforçar o capital deste último em benefício da sua actividade económica.

36 Enquanto que, no presente processo, não há qualquer elemento que permita afirmar que a Investrand não teria recorrido aos serviços de consultadoria em causa se não tivesse exercido uma actividade económica sujeita a IVA, os serviços de

consultadoria em questão no processo em que foi proferido o acórdão Kretztechnik, já referido, tinham, pelo contrário, causa exclusiva na actividade económica do sujeito passivo e no aumento de capital por este decidido para reforçar os seus meios financeiros em benefício desta actividade.

37 Diversamente dos custos de consultadoria em causa no processo principal, os custos de consultadoria em questão no acórdão Kretztechnik, já referido, tinham, pois, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo.

38 Vistas as precedentes considerações, há que responder à questão submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden que o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os custos dos serviços de consultadoria a que recorreu um sujeito passivo para efeitos da determinação do montante de um crédito que faz parte do património da sua empresa e se relaciona com uma venda de acções anterior à sua sujeição ao IVA não apresentam, na falta de elementos que demonstrem que os referidos serviços têm como causa exclusiva a actividade económica, na acepção da referida directiva, exercida pelo sujeito passivo, uma relação directa e imediata com esta actividade e não conferem, por conseguinte, direito à dedução do IVA que os onerou.

Quanto às despesas

39 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 17.º, n.º 2, 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, deve ser interpretado no sentido de que os custos dos serviços de consultadoria a que recorreu um sujeito passivo para efeitos da determinação do montante de um crédito que faz parte do património da sua empresa e se relaciona com uma venda de acções anterior à sua sujeição ao IVA não apresentam, na falta de elementos que demonstrem que os referidos serviços têm como causa exclusiva a actividade económica, na acepção da referida directiva, exercida pelo sujeito passivo, uma relação directa e imediata com esta actividade e não conferem, por conseguinte, direito à dedução do IVA que os onerou.

Assinaturas