

61998C0098

Conclusões do advogado-geral Saggio apresentadas em 30 de Setembro de 1999. - Commissioners of Customs and Excise contra Midland Bank plc. - Pedido de decisão prejudicial: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Reino Unido. - Imposto sobre o valor acrescentado - Primeira e Sexta Directivas IVA - Dedução do imposto pago a montante - Sujeito passivo que efectua simultaneamente operações tributáveis e operações isentas - Imputação dos serviços prestados a montante nas operações efectuadas a jusante - Necessidade de uma relação directa e imediata. - Processo C-98/98.

Colectânea da Jurisprudência 2000 página I-04177

Conclusões do Advogado-Geral

1 Com o presente pedido prejudicial, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, solicita ao Tribunal de Justiça que esclareça os critérios necessários ao reconhecimento do direito à dedução do IVA que incide sobre um serviço a montante, fornecido a um sujeito passivo como consequência de uma operação que confere direito à dedução a jusante. Com efeito, o litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio refere-se à questão de saber se um banco comercial que efectua quer operações isentas quer operações sujeitas a imposto tem o direito de deduzir o IVA a montante que ele pagou por serviços jurídicos de que beneficiou tanto em relação a uma operação que originou um direito à dedução como em relação à defesa em juízo dos seus interesses no âmbito de uma acção civil contra ele intentada por motivo de falsas declarações que teriam sido efectuadas por um seu director no momento dessa operação.

A regulamentação comunitária

2 O artigo 2.º, 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 (1) (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.»

3 O artigo 17.º, n.os 1, 2, alínea a), 3, alínea c), 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 (2) (a seguir «Sexta Directiva»), prevê o seguinte:

«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);

...

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.º 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

...

c) das operações isentas nos termos da alínea a) e dos pontos 1 a 5 da alínea d) do ponto B do artigo 13.º, sempre que o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para 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.»

Para além disso, o artigo 17.º, n.º 5, define vários métodos de cálculo do pro rata da dedução, cuja escolha cabe pois aos Estados-Membros.

O artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva, para o qual remete o artigo 17.º, n.º 3, alínea c), declara isentas certas operações efectuadas habitualmente pelos bancos (como a concessão e a negociação de créditos, bem como a gestão de créditos e garantias, as operações relativas a fundos, acções, participações em sociedades e demais títulos idênticos).

A regulamentação nacional

4 O Reino Unido transpôs o artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva aplicando uma «taxa zero» às operações aí referidas, visto considerá-las, em princípio, operações teoricamente sujeitas a imposto, existindo assim o direito à dedução, mas prevendo-se simultaneamente que nenhum imposto seria na prática cobrado.

Existem no Reino Unido vários métodos que permitem calcular o valor do IVA pago a montante susceptível de ser deduzido no caso de o sujeito passivo utilizar bens ou serviços para efectuar tanto operações sujeitas a imposto como operações isentas.

Os factos e as questões prejudiciais

5 O presente reenvio prejudicial tem na sua origem um litígio que opõe os Commissioners of Customs and Excise (serviço das alfândegas e dos impostos especiais de consumo, a seguir «Commissioners») a um banco comercial londrino intitulado Samuel Montagu & Co. Ltd (que faz parte do grupo Midland Bank, a seguir «Midland»), o qual fornece simultaneamente serviços sujeitos a imposto e serviços isentos. O diferendo incide sobre a possibilidade de dedução do IVA pago em relação aos serviços fornecidos a esta sociedade por um escritório inglês de advogados (a seguir «Clifford Chance»).

Com efeito, o escritório Clifford Chance tinha prestado à Midland serviços de consultadoria jurídica relativos a uma operação de aquisição de uma sociedade cotada na bolsa denominada Mercantile House Holding (a seguir «Mercantile»), operação que a Midland se tinha comprometido a efectuar por conta da sociedade Quadrex Holdings Inc. (a seguir «Quadrex») cuja sede social se encontra no Estado de Delaware, nos Estados Unidos.

A sociedade British and Commonwealth Holding plc (a seguir «B & C») também estava interessada na operação em causa. Em Agosto de 1987, as sociedades B & C e Quadrex celebram entre si um acordo, nos termos do qual a B & C devia adquirir a sociedade Mercantile e vender posteriormente à Quadrex a Wholesale Broking Division («Divisão de grandes operações de corretagem»).

No entanto, o acordo não alcançou o resultado pretendido, uma vez que a Quadrex não pôde readquirir à B & C a referida divisão, por razões de liquidez insuficiente. Esta accionou em juízo a Quadrex por incumprimento, no início do ano de 1988. Por sua vez, a Quadrex chamou à lide a Midland na qualidade de fiador. Em seguida, a B & C intentou, em Março de 1988, uma acção de indemnização contra a Midland por motivo de falsas declarações proferidas pelo seu director à B & C relativamente às capacidades financeiras da Quadrex. A Midland constituiu novamente como advogados o escritório Clifford Chance. Ao litígio foi posto termo mediante acordo entre as partes envolvidas no fim do ano de 1994.

O escritório Clifford Chance recebeu honorários de 1988 a 1995 (4) como contrapartida da prestação dos seus serviços jurídicos.

6 Os Commissioners consideraram que os serviços jurídicos controvertidos, fornecidos à Midland entre 1987 e 1995, só haviam sido efectuados como parte das prestações que conferem direito à dedução do IVA, o que implica não ser possível deduzir a totalidade do imposto a montante pago em relação a esses serviços; o imposto deve assim ser dividido proporcionalmente entre as operações sujeitas a imposto e as operações isentas e a Midland só podia deduzir a parte do imposto imputável às operações sujeitas a imposto.

A Midland interpôs recurso dessa decisão dos Commissioners para o Value Added Tax and Duties Tribunal, alegando que os serviços jurídicos, incluindo os relativos à defesa em juízo, se destinaram a uma prestação específica sujeita a imposto efectuada pela Midland à Quadrex (assistência na realização da referida operação financeira de aquisição de uma parte da actividade pela Quadrex).

Por decisão proferida em 15 de Maio de 1996, o referido órgão jurisdicional autorizou o recurso e decidiu que era dedutível na totalidade o imposto pago a montante relativamente às quantias entregues ao escritório Clifford Chance como contrapartida dos seus serviços jurídicos.

Os Commissioners interpuuseram recurso desta decisão para a High Court of Justice, Queen's Bench Division, alegando que, embora os serviços jurídicos tenham sido fornecidos à Midland na sua qualidade de sujeito passivo, esses serviços estavam em grande parte ligados à sua defesa em processos onde era invocada a sua responsabilidade civil por danos provocados como resultado da sua actuação desenvolvida no quadro da operação sujeita a imposto fornecida à

Quadrex [esta prestação incluía-se entre as prestações relativamente às quais é dedutível o IVA, visto tratar-se, nos termos da legislação do Reino Unido, de uma operação sujeita a imposto com «taxa zero», isto é, uma prestação teoricamente sujeita a imposto, estando esta operação abrangida pelo artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva, a partir do momento em que a Midland forneceu um serviço a uma sociedade, a Quadrex, que tem a sede estatutária fora da Comunidade Europeia] (5).

Assim, os Commissioners insistem em afirmar que, dado o Clifford Chance ter fornecido em simultâneo prestações sujeitas a imposto e prestações isentas a um sujeito passivo que efectua tanto operações isentas como operações sujeitas a imposto, o imposto suportado a montante deve ser proporcionalmente dividido, só podendo ser deduzida a parte deste imposto relativa às prestações sujeitas a imposto, em aplicação do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

7 Foi nestas circunstâncias que a High Court of Justice decidiu colocar as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«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?»

Os argumentos das partes

8 As partes concordam em afirmar que o direito à dedução existe desde que haja uma relação directa e imediata entre as operações a montante e as operações a jusante, nos termos do acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de Abril de 1995, BLP Group (6).

9 A Midland observa que poderia ser encontrado um outro critério para a dedução, na acepção das sucessivas directivas, no artigo 2.º, segundo parágrafo, da Primeira Directiva que esclarece que apenas é dedutível o montante do «imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço» da operação.

A Midland considera que constituem elementos do preço todos os encargos que o operador deve suportar em virtude do fornecimento da prestação (que pode já ter ocorrido ou estar em vias de ocorrer, ou ambas as coisas). Assim, segundo o entendimento económico geral da noção de «volume de negócios», se, no âmbito de uma prestação, surgir um litígio gerador de custos judiciais, é normal considerar que esses custos são um elemento do preço da prestação.

10 O Governo do Reino Unido não contesta o facto de a Midland poder deduzir o IVA, mas apenas a proporção dedutível do imposto. Com efeito, este governo afirma que, no caso em apreço, os serviços jurídicos fornecidos pelo escritório Clifford Chance à Midland estão incluídos nas actividades gerais dessa sociedade e que, dado essas actividades integrem tanto operações que conferem direito à dedução como operações que não conferem esse direito, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva só permite que seja deduzida uma parte do IVA pago a montante, e, mais concretamente, que essa dedução só deve ocorrer na medida em que a prestação profissional se relacionar com actividades que conferem direito à dedução. O Governo do Reino Unido exclui que esses serviços jurídicos possam ser considerados, nos termos do artigo 2.º da Primeira Directiva, um elemento constitutivo do custo da operação financeira realizada pela Midland ou um elemento constitutivo de uma operação ou de uma categoria geral de operações sujeitas a imposto.

11 A Comissão, tal como a Midland, sustenta que a existência de uma relação imediata e directa entre a actividade da sociedade e o serviço profissional, relação essa que constitui condição para que haja direito à dedução do IVA, não depende da questão de saber se a operação a jusante já foi efectuada ou será efectuada em data posterior. Com efeito, o artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê que esse direito surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, e não no momento em que o imposto a jusante é devido. Segundo a Comissão, esta leitura foi confirmada pelo acórdão Ghent Coal Terminal proferido pelo Tribunal de Justiça em 1998 (7).

12 Quanto à segunda questão do juiz inglês, que pretende ver definida a natureza da «relação directa e imediata» atrás referida, a Midland e a Comissão defendem, no essencial, que cabe ao juiz nacional verificar a sua existência de forma casuística. Estas duas partes consideram, em todo o caso, que existe, no presente processo, uma relação directa e imediata entre os serviços jurídicos fornecidos pelo escritório Clifford Chance e a operação financeira efectuada pela Midland, sendo, nessas condições, dedutíveis na totalidade os impostos relativos aos honorários do escritório de advogados.

A Midland observa que, para definir os critérios e métodos que permitam apreciar a existência de uma relação directa e imediata, é necessário começar, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por estabelecer o que é relevante para o reconhecimento dessa relação. Nos termos do acórdão Rompelman, proferido em 1985 (8), e do acórdão BLP Group (9), já referido, pouco importam, nessa óptica, os objectivos ou resultados da operação a jusante e a finalidade última prosseguida pelo sujeito passivo. Nos termos desta jurisprudência, o critério pertinente tem

assim uma natureza objectiva. Em contrapartida, constituiria um factor relevante para o reconhecimento da relação imediata e directa a natureza dos bens que o sujeito passivo adquiriu para utilização nas suas actividades económicas, como declarou o Tribunal de Justiça no acórdão *Enkler*, proferido em 1996 (10). Em síntese, a *Midland* sustenta que a referida relação existe sempre que se verificar um nexo objectivo entre a operação a montante e a operação a jusante, de tal modo que a primeira pode ser considerada como fazendo parte do custo suportado pelo operador para realizar a segunda, ou como acto preparatório ou ainda como consequência desta última.

Finalmente, a *Midland* enumera uma série de circunstâncias presentes no caso em apreço que demonstram a existência duma relação directa e imediata entre as operações controvertidas. Entre elas figura, por exemplo, o facto de as declarações do director da *Midland*, que estão na origem da acção de indemnização, terem sido efectuadas no âmbito de actividades profissionais exercidas por esta sociedade e exclusivamente relacionadas com a operação financeira em causa; a *Midland* menciona também o facto de a *Quadrex* ter conferido mandato ao director da *Midland* para negociar com a *B & C* a reacquisição da sociedade *Mercantile* e o facto de essas negociações terem essencialmente incidido sobre a verificação da capacidade financeira da *Quadrex* (e daí a importância das declarações feitas a este propósito pelo director). Em última análise, foram essas declarações que conduziram à celebração do contrato entre a *Quadrex* e a *B & C*. A *Midland* deduz assim que os serviços jurídicos fornecidos pelo *Clifford Chance* estão estreitamente ligados à referida operação financeira.

13 Por seu turno, a Comissão dá alguns exemplos concretos destinados a ilustrar as hipóteses em que pode ser constatada a existência da referida relação directa e imediata. Cita o caso de um sujeito passivo que efectua fornecimentos «mistos» de bens que se vê accionado em tribunal por incumprimento (por causa de defeitos das mercadorias) de um fornecimento de um produto sujeito a imposto e que deve, por isso, pagar honorários para a sua defesa em juízo. A Comissão considera que, nesse caso, existe uma relação directa e imediata entre os serviços jurídicos obtidos e o fornecimento do produto sujeito a imposto, não existindo essa relação, pelo contrário, entre esses serviços e a actividade geral da empresa tomada no seu conjunto; isto significa que o sujeito passivo pode deduzir na totalidade o IVA pago sobre esses honorários, nos termos do artigo 17.º, n.º 2. Se, em contrapartida, um fabricante, que exerce uma actividade abrangendo fornecimentos de bens sujeitos a imposto e bens isentos, contrata um contabilista para a realização do balanço anual da sociedade, não há relação directa e imediata entre o trabalho desse contabilista e um determinado fornecimento de bens. Nesse caso, a relação imediata e directa só existirá com a actividade da empresa no seu conjunto, o que tem como consequência que, dado a actividade da empresa incluir fornecimentos sujeitos a imposto e fornecimentos isentos, o IVA é dedutível do pro rata, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

Finalmente, a Comissão considera demasiado redutora a interpretação proposta pelo juiz nacional na segunda questão, nomeadamente quando diz que existe uma «relação directa e imediata» se os bens e serviços a montante tiverem sido fornecidos no âmbito de uma operação abrangida pelos n.os 2 e 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva. A Comissão é da opinião que o princípio da relação directa e imediata abrange este caso.

14 No entanto, o Governo do Reino Unido persiste em afirmar que, no caso vertente, não existe uma «relação directa e imediata» entre a operação financeira e a actividade de defesa em juízo levada a cabo pelo *Clifford Chance*.

Com efeito, não se pode considerar que a acção de indemnização intentada pela *B & C* contra a *Midland* faz parte da operação sujeita a imposto, dado não existir com ela qualquer nexo; segundo o Governo do Reino Unido, trata-se de uma relação meramente casual. Acresce que essa acção judicial não diz apenas respeito à operação financeira que confere direito à dedução, tendo, em todo o caso, sido instaurada pela *B & C* que actua como terceiro em relação à

prestação que a Midland forneceu à Quadrex.

15 No entanto, todas as partes intervenientes concordam em considerar que um único critério deve estar na base da interpretação do disposto nos n.os 2, 3 e 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva (o Governo do Reino Unido sublinha, porém, que os critérios poderiam ser diferentes em função do método utilizado pelos Estados-Membros para calcular o pro rata na acepção do artigo 17.º, n.º 5), concluindo que não há que examinar a terceira questão do órgão jurisdicional inglês, tendo em conta as respostas sugeridas para as duas primeiras.

Observações prévias

16 Tal como decorre do que precede, a análise do mecanismo das deduções permitidas no sistema do IVA encontra-se no cerne do problema suscitado pelo juiz a quo. O princípio da dedução do imposto a montante é um elemento fundamental do sistema comum do IVA; com efeito, a cada fase do ciclo de produção e de comercialização, o sujeito passivo paga ao fisco o imposto devido sobre as vendas após dedução do imposto pago na fase precedente pelos seus fornecedores. Se nos recordarmos que é assim que funciona o mecanismo das deduções, compreenderemos a razão pela qual o artigo 2.º da Primeira Directiva define o imposto sobre o valor acrescentado como «um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase da tributação».

O regime das deduções «visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas» (11). Esse regime «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» (12).

17 O direito à dedução surge assim quando a operação a montante está associada a uma operação tributada a jusante. Isso mesmo resulta, nomeadamente, do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva que prevê que o IVA só pode ser deduzido «desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis». Se esta condição geral estiver preenchida, o IVA pago a montante deve ser deduzido na totalidade.

18 O legislador comunitário previu, porém, certos casos em que a regra geral não é aplicável. É possível reagrupá-los do seguinte modo:

- os casos em que o sujeito passivo fornece bens ou serviços a outro sujeito passivo que os utiliza para efectuar uma operação isenta (v. artigo 13.º da Sexta Directiva); nesses casos, este último não tem direito a deduzir o IVA pago a montante, uma vez que o sujeito passivo surge, na ausência de repercussão do imposto sobre um terceiro, como o consumidor final (13) (e isso também acontece se o objectivo final da operação isenta for a realização de uma operação sujeita a imposto). No entanto, esta regra tem excepções, como a prevista no artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva em que se retoma o princípio geral da dedução integral do IVA;

- os casos em que os bens ou serviços são utilizados por um sujeito passivo não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução (como as operações isentas) (14) (artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva); nesses casos, a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações;

- os casos de despesas que, apesar de serem efectuadas no âmbito do funcionamento normal da empresa, se destinam a satisfazer necessidades privadas (v. artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva); para essas despesas, a dedução está excluída.

19 Assim, o litígio pendente no tribunal nacional diz essencialmente respeito às seguintes questões:

a) a prestação de serviços fornecida pelo Clifford Chance para efeitos da defesa em juízo da Midland (prestação em relação à qual esta última pagou IVA) pode ser directamente associada à operação efectuada por esta sociedade por conta da Quadrex e, assim, conferir direito à dedução integral do IVA (nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva)? Com efeito, importa recordar que, ainda que uma tal operação esteja incluída nas operações referidas no artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem conferir o direito à dedução do IVA (o Reino Unido aplicou uma «taxa zero» a este tipo de operações);

b) e, quando não for possível constatar a existência dessa relação, a prestação controvertida está abrangida pelas actividades (profissionais) gerais da Midland ou pelas prestações com finalidade mista (isto é, utilizadas não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução)? Neste caso, a dedução deverá ser efectuada nos termos dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva (e de acordo com o sistema adoptado no Reino Unido) (15), ou na proporção acordada entre a Midland e os Commissioners. Note-se que a Midland é uma sociedade que em geral efectua não só prestações sujeitas a imposto como operações isentas.

20 A hipótese descrita em a) é defendida pela Midland e pela Comissão, ao passo que a da alínea b) merece o apoio do Reino Unido. O Reino Unido, como já foi referido, não contesta o direito de a Midland obter a dedução do IVA pago relativamente a honorários de advogados; ele apenas contesta o montante susceptível de ser deduzido (isto é, a possibilidade de se deduzir na totalidade o IVA pago sobre os honorários do Clifford Chance).

21 A questão da «relação directa e imediata» coloca-se pois principalmente na situação descrita em a) e apenas de modo indirecto no que se refere à alínea b) (16).

Quanto ao mérito

Quanto à primeira questão

22 Passemos agora à análise da primeira questão. Com esta questão, o tribunal nacional pretende saber se, para que o IVA possa ser integralmente deduzido numa situação como a da Midland (isto é, uma empresa que efectua não só operações tributáveis como operações isentas), deve existir uma «relação directa e imediata» entre a operação a montante (os serviços jurídicos prestados pelo Clifford Chance à Midland para efeitos de defesa em juízo dos seus interesses) e a operação a jusante (isto é, a aquisição da sociedade Mercantile).

23 Sublinhe-se que a expressão «relação directa e imediata» não consta da legislação comunitária, mas resulta da jurisprudência. Há pois que descrever, antes de mais, o contexto factual e jurídico em que o Tribunal de Justiça utilizou essa expressão.

O contexto é o do acórdão BLP Group, já várias vezes referido, no qual o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre o direito à dedução do IVA em relação a certos serviços (consultadoria financeira e jurídica) prestados a uma sociedade e utilizados para efectuar uma operação isenta. Nesse processo, o tribunal nacional havia perguntado ao Tribunal de Justiça se a sociedade BLP Group podia deduzir na totalidade o imposto pago a montante, visto que o propósito e o resultado da operação isenta eram o de compensar integralmente uma operação tributável e, mais concretamente, o de apurar as dívidas da sociedade.

O Tribunal de Justiça respondeu pela negativa e considerou que, para conferirem direito à dedução prevista no n.º 2, do artigo 17.º da Sexta Directiva, «os serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para esse efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente» (17).

O Tribunal de Justiça considerou que esta interpretação é corroborada tanto pelo artigo 2.º, n.º 2, da Primeira Directiva, que prevê que só o montante do imposto que tenha directamente onerado o custo dos diversos elementos constitutivos do preço de uma operação sujeita a imposto pode ser deduzido, como pelo artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva 2

(18).

24 É verdade que, como observou a Comissão, o contexto do acórdão BLP Group é diferente do do presente caso, visto que o que é aqui contestado não é o direito de a Midland obter a dedução do IVA, mas apenas o montante da dedução que pode ser feita. No entanto, mesmo nesta perspectiva distinta, continua a ser necessário estabelecer se existe «uma relação directa e imediata» entre a operação a montante e a operação a jusante, uma vez que é deste elemento que depende também a dedução parcial do IVA.

Assim, diga-se desde já que a densidade dessa relação pode ser diferente conforme a qualidade do sujeito passivo e a natureza das operações efectuadas a jusante, e estas variáveis podem também ter repercussões sobre o ónus da prova da existência da relação, o qual cabe ao operador interessado na dedução (19). Assim, segundo a jurisprudência (v. acórdão Enkler, já referido), sempre que um sujeito passivo exercer actividades económicas destinadas a realizar exclusivamente operações tributáveis, não é necessário, para que se possa deduzir na totalidade o imposto, estabelecer, quanto a cada operação a montante, a existência de uma relação directa e imediata com a operação específica sujeita a imposto. O legislador comunitário apenas exige que os bens e serviços sejam utilizados ou susceptíveis de o ser «para os fins das próprias operações tributáveis» (artigo 17.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva). O uso dos termos «fins» e «operações» no plural mostra que, em certos casos, não é preciso que exista uma relação com uma operação específica tributável, bastando uma relação com a actividade da empresa.

Esta interpretação está de acordo com os princípios em que assenta o regime geral das deduções e, em especial, com o princípio da «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» (20). Para além disso, está de acordo com a finalidade do mecanismo de dedução do IVA que deve ser aplicado, segundo o Tribunal de Justiça, «de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo» (21).

25 Por outro lado, esta relação directa e imediata reveste-se de uma especial importância, como observa o Governo do Reino Unido, quando se pretende aplicar o princípio geral da dedução da totalidade do IVA a situações, como a descrita pelo tribunal nacional, nas quais o sujeito passivo efectua operações tributáveis e/ou isentas e/ou beneficia de bens ou de serviços que podem ser utilizados tanto para operações sujeitas a imposto como para operações isentas. Nesse caso, na falta de relação imediata e directa entre os bens ou os serviços e a operação tributável, o direito à

dedução está limitado pela aplicação de um pro rata ou é recusado quando a operação a jusante é uma operação isenta.

26 Sugiro pois que se responda afirmativamente à primeira questão e, mais concretamente, no sentido de que, numa situação como a aqui descrita, a atribuição de um direito à dedução total do IVA pressupõe a existência de uma «relação directa e imediata» entre um elemento específico tributável à disposição de um sujeito passivo agindo nessa qualidade e uma ou mais operações específicas tributáveis, efectuadas por esse sujeito passivo. Se essa relação existir, o sujeito passivo tem direito a deduzir a totalidade do IVA pago sobre a operação a montante.

Quanto à segunda questão

27 Com a segunda questão, o tribunal nacional pretende obter esclarecimentos sobre a natureza da referida «relação directa e imediata». Pergunta em especial se uma pessoa (no caso vertente, a Midland), que efectua operações com direito à dedução e operações sem esse direito, pode deduzir a totalidade dos impostos pagos (no caso em apreço, os impostos pagos sobre os honorários do escritório de advogados Clifford Chance) que incidem sobre um elemento tributável (a prestação fornecida por este escritório para efeitos de defesa em juízo) em virtude de esse elemento ser utilizado como consequência de uma operação abrangida pelo artigo 17.º, n.os 2 e 3, alínea c).

28 A resposta a esta questão não é fácil, uma vez que também não é fácil definir um parâmetro que permita determinar, caso a caso, se existe entre as operações a referida relação directa e imediata.

Não creio que a resposta a esta questão possa, em todo o caso, resumir-se à reafirmação do princípio de que a relação deve ser directa e imediata; isso seria o mesmo do que deixar ao tribunal nacional não só a tarefa de verificar se essa relação existe no caso em apreço (o que cabe certamente na sua alçada) mas também a responsabilidade de definir os critérios ao abrigo dos quais deve ser feita essa verificação.

É precisamente para ter em conta essa necessidade que o tribunal nacional pediu ao Tribunal de Justiça não que lhe forneça uma definição pura e simples, mas que lhe dê indicações sobre a natureza da relação controvertida. Estas indicações permitir-lhe-ão determinar a atitude a adoptar face ao sujeito passivo que, como no caso vertente, deseja deduzir na totalidade o IVA pago em relação a serviços jurídicos que ele utilizou tanto para realizar uma operação com direito à dedução como para se defender em juízo no âmbito de um litígio ocorrido na sequência desta operação.

29 As partes não parecem defender pontos de vistas muito diferentes quanto a esta questão, apesar de chegarem, no caso vertente, a conclusões opostas, como já vimos.

O sentido da expressão legal «relação directa e imediata» deve ser procurado tanto nos termos que a compõem como nos princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça sobre o modo de funcionamento do sistema de dedução do IVA.

Dum ponto de vista literal, recorde-se que a expressão «relação directa e imediata» (22) foi escolhida pelo Tribunal de Justiça, no acórdão já por várias vezes referido BLP Group, como chave de leitura para a interpretação dos termos utilizados no artigo 17.º da Sexta Directiva (23). O emprego dos dois adjektivos «directo» e «imediato» não pode deixar de significar uma relação especialmente próxima entre as operações tributáveis (no caso vertente, a operação financeira) efectuadas por um sujeito passivo (aqui, a Midland) e os bens ou serviços fornecidos por outro sujeito passivo (no caso presente, o escritório de advogados Clifford Chance).

Em especial, o adjectivo «directo» significa que deve ser excluída a existência de uma relação decisiva entre duas operações quando nelas se cruza uma terceira que interrompe a cadeia de causa e efeito, ou quando a relação entre as duas operações é muito distante no tempo. O exemplo que o Reino Unido deu na audiência parece-me adequado: A fornece um bem a B e, no momento da entrega a B, um empregado de A deixa cair o bem em causa sobre o pé de um transeunte C, ferindo-o. Este último acciona A em juízo. Poder-se-á perguntar se os custos judiciais a cargo de A, tendo em vista a sua defesa contra C, podem representar um elemento constitutivo do custo da prestação de B, ou se existe uma outra relação com esta prestação. Julgo, como o Reino Unido, que, nesse caso, a relação é demasiado afastada para ser considerada directa.

Quanto ao adjectivo «imediata», este denota uma grande proximidade temporal entre as duas operações. No entanto, isto não significa, como observou com razão a Midland, que o imposto sobre a operação a montante deva tornar-se exigível antes de a operação a jusante ter sido realizada (24); basta que o período de tempo entre as duas operações não seja demasiado longo.

30 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a existência desta «relação directa e imediata», matéria da alçada do tribunal nacional, deve ser determinada na base de um critério objectivo (25), isto é, sem tomar em consideração o objectivo final e os resultados das actividades económicas do sujeito passivo que deseja deduzir o IVA, na condição, obviamente, de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (26).

Vou dar um exemplo concreto. A sociedade A, que fornece serviços não só para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução, está autorizada a deduzir na totalidade o IVA pago sobre os serviços que ela recebeu por sua vez da sociedade B, se se provar que esses serviços estão objectivamente relacionados a operações com direito à dedução. Para tal, basta demonstrar que os serviços recebidos da sociedade B podem ser utilizados para realizar uma operação com direito à dedução ou para preparar uma tal operação (27) ou ainda que são susceptíveis de o ser (28). Com efeito, esta relação não está excluída na hipótese em que os serviços não são, na realidade, utilizados para uma operação com direito à dedução por razões alheias à vontade da sociedade A, desde que não se trate de situações fraudulentas ou abusivas, em que a sociedade A simulou desenvolver uma actividade económica especial (29).

Esta abordagem garante não só «a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas» (30) como também o respeito do princípio da segurança jurídica. Com efeito, este princípio «opõe-se a que os direitos e obrigações dos sujeitos passivos dependam de factos, de circunstâncias ou de acontecimentos que se produzam depois da sua verificação pela administração fiscal» (31).

O corolário desta interpretação é que não existe tal relação e, por conseguinte, possibilidade de deduzir na totalidade o IVA, quando, no momento em que o sujeito passivo B fornece um bem ou um serviço ao sujeito passivo A, a realização da operação tributada a jusante surge como objectivamente impossível.

31 Assim sendo, considero que, numa situação como a descrita pelo juiz a quo, a «relação directa e imediata» entre, por um lado, uma operação tributável e, por outro, o fornecimento de bens ou serviços existe sempre que resulte de um exame objectivo (que cabe ao tribunal nacional) que estes bens ou serviços são utilizados pelo sujeito passivo para realizar uma ou mais operações tributáveis. Esta relação existe, em especial, de acordo com o segundo parágrafo do artigo 2.º da Primeira Directiva, se o montante do imposto pago para o fornecimento dum bem ou a prestação dum serviço incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço da operação tributável. Pelo contrário, para que possa ser deduzido na totalidade o IVA pago por um sujeito passivo (como a Midland) para o fornecimento dum serviço (como a defesa em juízo), é insuficiente o simples facto de esse serviço ser fornecido como consequência de uma operação

com direito à dedução. É também necessário que a relação possa ser caracterizada por critérios objectivos; isto significa que a relação deve corresponder ao nexó normal existente entre as duas operações, no sentido de que a segunda segue a primeira não de modo mecânico, mas de acordo com a ordem normal e regular da cadeia causal.

32 Proponho pois ao Tribunal de Justiça que responda negativamente à questão colocada no ponto 2, alínea b), isto é, que, para conferir direito à dedução na totalidade do IVA pago para um serviço por um sujeito passivo que efectua operações com direito à dedução e operações sem esse direito, não basta que este serviço seja fornecido a título de consequência de uma operação com direito à dedução.

33 Finalmente, quanto à questão do ponto 2, alínea a), através da qual o tribunal nacional pergunta se o critério para determinar a parte dedutível do imposto pago a montante é diferente consoante as operações sejam abrangidas pelos n.os 2, 3 e 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva, a resposta depende do método utilizado pelo Estado-Membro em causa para calcular o pro rata do imposto dedutível, na acepção do artigo 17.º, n.º 5. No caso do Reino Unido, como resulta da sua contestação, o método escolhido corresponde ao dos n.os 2 e 3 desse artigo. Nesta hipótese, por conseguinte, o critério a adoptar será o mesmo.

Quanto à terceira questão

34 Tendo em conta as respostas dadas às questões precedentes, a terceira questão não tem objecto. Apenas responderei a título subsidiário.

Se o Tribunal de Justiça entender que, numa situação como a descrita pelo tribunal nacional, não é necessário existir uma relação directa e imediata entre uma determinada prestação de serviços, obtida por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, e uma ou mais determinadas operações realizadas por esse sujeito passivo, proponho que seja escolhido um critério que possa, em todo o caso, garantir a aplicação do mecanismo das deduções, de acordo com os princípios jurisprudenciais atrás recordados.

Sobre o ponto 3, alínea b), remeto para o que foi dito na resposta à segunda questão.

Conclusão

35 Tendo em conta o que precede, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, da seguinte forma:

«1) 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, para decidir se o IVA é dedutível na totalidade, numa situação como a descrita pelo juiz de reenvio, 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 ou mais determinadas operações realizadas por esse sujeito passivo. Se a existência dessa relação ficar provada, o sujeito passivo poderá deduzir na totalidade o IVA pago sobre a operação a montante.

2) O artigo 17.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para conferir direito à dedução na totalidade do IVA pago para um serviço por um sujeito passivo que efectua operações com direito à dedução e operações sem esse direito, não basta que esse serviço seja fornecido a título de consequência de uma operação abrangida pelo artigo 17.º, n.º 2, ou pelo artigo 17.º, n.º 3, e, em especial, pelo artigo 17.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva.

O direito à dedução do IVA existe, pelo contrário, sempre que resulta de um exame objectivo - que cabe ao tribunal nacional - que esse serviço é utilizado pelo sujeito passivo, de acordo com a ordem normal e regular da cadeia causal, para realizar uma ou mais operações tributáveis abrangidas pelos números do referido artigo. Esta relação existe, em especial, de acordo com o segundo parágrafo do artigo 2.º da Primeira Directiva, se o montante do imposto pago para o fornecimento dum serviço incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço da operação tributável.

Para apreciar se o critério para determinar a parte dedutível do imposto pago a montante é diferente consoante as operações sejam abrangidas pelos n.os 2, 3 e 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva, é necessário em primeiro lugar procurar qual o método utilizado pelo Estado-Membro em causa para calcular o pro rata do imposto dedutível, na acepção do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva.»

(1) - JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3.

(2) - JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

(3) - Tal como alterado pelo artigo 1.º, ponto 22 (v. artigo 28.º-F), da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991 (JO L 376, p. 1).

(4) - A Midland apresentou as facturas recebidas do Clifford Chance durante esse período.

(5) - Este aspecto nunca foi contestado.

(6) - C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 19.

(7) - Acórdão de 15 de Janeiro de 1998 (C-37/95, Colect., p. I-1).

(8) - Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985 (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19).

(9) - V. n.º 24.

(10) - Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 26).

(11) - Acórdão Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 15.

(12) - Acórdão Rompelman, já referido, n.º 19.

(13) - Acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53, n.º 44); v. também as conclusões do advogado-geral C. O. Lenz no processo BLP Group, já referido, apresentadas a 26 de Janeiro de 1995, n.º 32.

(14) - Por exemplo, pode pertencer a esta categoria o arrendamento de um imóvel por uma sociedade que efectua tanto operações isentas como operações tributadas. Neste caso, a renda paga não pode ser exclusivamente associada a uma dessas duas operações.

(15) - Recorde-se que o legislador comunitário permitiu a cada Estado-Membro autorizar ou obrigar os sujeitos passivos a calcularem o pro rata utilizando vários métodos. V. artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

(16) - Segundo o Governo do Reino Unido, nessa hipótese, os encargos dos serviços prestados pelo escritório de advogados Clifford Chance para efeitos da defesa em juízo poderão ser considerados despesas gerais; para tanto, basta demonstrar que foram suportados pela Midland na qualidade de agente que efectua operações tributáveis e isentas e não a título pessoal.

(17) - N.º 19.

(18) - N.os 20, 21 e 22. Desta última disposição, «resulta que só a título excepcional a directiva prevê o direito a dedução do IVA relativo a bens ou a serviços utilizados para operações isentas» (n.º 23).

(19) - O Tribunal de Justiça afirmou no n.º 26 do acórdão Enkler, já referido, que o critério da natureza dos bens pode ser tido em conta como factor para determinar se o sujeito passivo adquiriu os bens para as necessidades da sua actividade económica. Por exemplo, «o facto de um bem ser adequado a uma exploração exclusivamente económica basta, regra geral, para que se admita que o seu proprietário o explore no exercício de uma actividade económica e, consequentemente, com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Pelo contrário, se um bem, devido à sua natureza, é susceptível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados, há que analisar o conjunto das condições da sua exploração para determinar se é utilizado com o fim de auferir receitas que têm efectivamente carácter de permanência» (n.º 27).

(20) - Acórdão Rompelman, já referido, n.º 19.

(21) - Acórdão de 8 de Março de 1988, Intiem (165/86 Colect., p. 1471, n.º 14).

(22) - Na versão inglesa do referido acórdão BLP Group, «direct and immediate link».

(23) - O Tribunal de Justiça afirmou (n.os 18 e 19 do acórdão) que «o n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado à luz do n.º 5 do mesmo artigo. O referido n.º 5 estabelece o regime aplicável ao direito a 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 a dedução'. Nesta disposição, o caso da expressão `utilizados... para' demonstra que, para conferirem direito à dedução prevista no n.º 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa ou imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente».

(24) - Uma outra solução poderia ser contrária aos princípios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça, em especial no acórdão Ghent Coal Terminal, já referido. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça afirmou que o direito à dedução subsiste mesmo que, por razões alheias à sua vontade, o sujeito passivo jamais tenha feito uso de tais bens e serviços para realizar operações tributadas.

(25) - V. os acórdãos BLP Group, já referido, n.os 24 e 26, e Rompelman, já referido, n.º 19.

(26) - Isto decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça. V., em último lugar, o acórdão Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 15.

(27) - No acórdão Rompelman, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que as actividades económicas referidas pelo artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva podem consistir em vários actos consecutivos e que as actividades preparatórias, como a aquisição dos meios de exploração e, portanto, a compra de um bem imóvel, devem já ser imputadas às actividades económicas (n.º

22).

(28) - O Tribunal de Justiça declarou, por exemplo, no acórdão Enkler, já referido, que, entre os dados «com base nos quais as autoridades fiscais devem analisar se um sujeito passivo adquiriu bens para utilização nas suas actividades económicas, figura a natureza do bem em causa» (n.º 26). V. também o acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857, n.º 21).

(29) - V., nesse sentido, o acórdão Ghent Coal Terminal, já referido, n.os 20, 21 e 22.

(30) - Acórdão Ghent Coal Terminal, já referido, n.º 15.

(31) - Acórdão Inzo, já referido.