|

61995C0045

Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 10 de diciembre de 1996. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana. - IVA - Exención en el interior del país - Entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta o que estuvieran privados del derecho de deducción. - Asunto C-45/95.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-03605

Conclusiones del abogado general

1 En el presente recurso la Comisión imputa a la República Italiana el incumplimiento de la obligación de adaptar una parte de su derecho tributario a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva» e «IVA»).

2 La Comisión pretende del Tribunal de Justicia la declaración de que «la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del punto c) de la letra B del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), al establecer y mantener en vigor una reglamentación en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido que no exime a las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta, así como a las entregas de bienes excluidos del derecho a deducción».

El procedimiento

3 La Comisión entabló el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado CE, mediante un escrito de requerimiento formulado el 24 de noviembre de 1992, a fin de que la República Italiana expusiera sus alegaciones sobre el incumplimiento imputado. El requerimiento no obtuvo respuesta en el plazo reglamentario.

4 Ello no obstante, el Gobierno italiano remitió a la Comisión un oficio, de fecha 31 de marzo de 1993, reconociendo, en cuanto a la primera parte de la imputación, que «la disposición comunitaria mencionada ha sido incorporada a la legislación nacional sólo de manera parcial»; en cuanto a la segunda parte de la imputación, el Gobierno italiano admitía su fundamento y añadía: «la administración fiscal italiana tiene la intención de proceder, en el plazo más breve [...] a la elaboración de las normas necesarias para incorporar la exención al régimen establecido por la Sexta Directiva».

5 Ante la persistencia del incumplimiento, la Comisión envió al Gobierno italiano, el 19 de julio de 1994, un dictamen motivado que no obtuvo respuesta.

6 El recurso ante el Tribunal de Justicia fue presentado el 13 de febrero de 1995. El Gobierno italiano, en su contestación, se opuso a las pretensiones de la demanda.

7 La réplica de la Comisión subrayó, entre otros extremos, el contenido del documento de 31 de marzo de 1993, procedente del propio Gobierno italiano, que reconocía la existencia del incumplimiento. Este, sin embargo, no respondió a dichas alegaciones, pues no llegó a presentar el escrito procesal de réplica.

Las normas controvertidas

8 La letra B del artículo 13 de la Sexta Directiva, cuyo punto c), a juicio de la Comisión, habría sido objeto de una incorrecta transposición por el legislador italiano, dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

c) las entregas de bienes que estuvieran afectados [(2)] a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;

[...]»

9 El apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, por su parte, dispone lo siguiente:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.» (3)

10 El artículo 10 del Decreto del Presidente de la República Italiana de 26 de octubre de 1972, n° 633, (en lo sucesivo, «Decreto presidencial») (4) sobre el IVA, no contiene, entre las operaciones exentas, las entregas de bienes a que se refieren las normas comunitarias anteriormente transcritas.

11 La letra h) del apartado 3 del artículo 2 del Decreto presidencial dispone que no se consideran entregas de bienes «[...] las entregas que tengan por objeto bienes adquiridos o importados por el transmitente sin derecho a deducción, en virtud de lo previsto en el apartado segundo del artículo 19.»

12 Por su parte, el artículo 19 del Decreto presidencial regula el derecho a la deducción: el sujeto pasivo puede deducir, de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones que haya efectuado, las cuotas que haya soportado al adquirir bienes o recibir servicios, unos y otros en el marco de la

explotación de una empresa o del ejercicio de una profesión u oficio.

13 El apartado 2 del artículo 19 del Decreto presidencial excluye del derecho a la deducción la cuota del IVA soportado al adquirir determinadas categorías de bienes, tales como vehículos, otros automóviles y embarcaciones de recreo, en los términos que ulteriormente analizaré.

La exención de las entregas de bienes que previamente estaban afectados a una actividad declarada exenta

14 En la dinámica del IVA, la deducción de cuotas regulada por el artículo 17 de la Sexta Directiva se convierte en pieza clave del sistema. De su regulación depende que las cuotas soportadas por las empresas no les supongan carga fiscal alguna y se respete, con ello, el principio de neutralidad que está en la base del IVA, impuesto sobre el consumo final y no sobre las fases económicas previas. Sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas, éstas se convierten en un coste fiscal más para las empresas, distorsionando el principio de neutralidad.

15 La deducción de las cuotas soportadas es posible en la medida en que los bienes o servicios correspondientes (esto es, aquellos cuya adquisición o afectación determina el derecho a la deducción) se adquieran y utilicen por el sujeto pasivo para realizar, a su vez, operaciones integradas en el ámbito de su actividad económica.

16 Esta afirmación debe ser matizada cuando el sujeto pasivo adquiere y dedica exclusivamente dichos bienes o servicios a operaciones exentas, pues en este caso, como no nace el derecho a la deducción, se convierte, por así decirlo, en «consumidor final», sin posibilidad de deducir la cuota tributaria.

17 En tal supuesto, pues, el sujeto pasivo debe soportar la totalidad del IVA que le haya sido repercutido por los agentes económicos anteriores (esto es, por quienes le hayan suministrado los productos o los servicios) y no puede deducirlo, hablando en términos estrictamente jurídicos. (5) Se encuentra, por tanto, en la misma posición que los consumidores finales, verdaderos contribuyentes del IVA.

18 Puede suceder, sin embargo, que un sujeto pasivo adquiera un determinado bien en tales condiciones (es decir, habiendo soportado el impuesto y sin posibilidades de deducirlo ulteriormente) y decida más tarde transmitirlo.

19 Semejante hipótesis daría lugar a un fenómeno de doble imposición si la Sexta Directiva no hubiera previsto, para evitarlo, la exención que contempla el punto c) de la letra B del artículo 13, en su inciso inicial: los Estados miembros han de eximir las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta «[...] siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción».

20 La razón de ser de esta exención es meramente técnica. Con ella se evita la doble carga fiscal que se produce al gravar la transmisión llevada a cabo por un operador económico que revenda los bienes por cuya adquisición ya pagó el IVA de modo definitivo, sin haber tenido en su día la posibilidad de deducir la cuota satisfecha. (6)

21 El Gobierno italiano no ha introducido esta exención en su ordenamiento tributario. Este hecho, por sí solo, supone el incumplimiento del deber que le impone el artículo 13 de la Sexta Directiva, pues esta norma exige de los Estados miembros, precisamente, el establecimiento de una «exención» tributaria con los perfiles ya analizados.

22 La explicación que la administración fiscal italiana ha dado a semejante actitud tiene distintos matices, según se lea el escrito enviado a la Comisión el 31 de marzo de 1993 (7) o la contestación a la demanda.

23 Según el primer escrito, el legislador italiano estimó que no debía establecer la exención para las entregas de bienes destinados exclusivamente a una actividad exonerada, a causa de las dificultades de verificación existentes: los sujetos que ejercitan dichas actividades exoneradas suelen, de manera simultánea, realizar operaciones gravadas, y ello les permite recuperar, mediante el mecanismo de la prorata, una parte del IVA satisfecho por las adquisiciones de aquellos bienes. En todo caso, afirma el escrito, la doble imposición que resulta de la norma italiana no se produce «sino de manera marginal».

24 La contestación a la demanda varía este enfoque, y trata de justificar la ausencia de exención alegando, ahora, que el apartado 3 del artículo 2 del Decreto presidencial italiano, en vez de adoptar tal solución, ha preferido declarar «fuera del campo de aplicación» del IVA estas modalidades de entregas de bienes, lo que, a su juicio, conduciría al mismo resultado querido por la Sexta Directiva.

25 Sin embargo, de modo algo confuso, la contestación a la demanda viene a reconocer que la entrega ulterior de bienes, cuando no se ha podido deducir con carácter previo la cuota pagada (por haber sido adquiridos o afectados a operaciones exentas) «debe ser considerada como gravada». Añade que tales entregas deben estimarse «hipotéticas pues, normalmente, el sujeto exento adquiere el bien para su uso propio y no con vistas a cederlo de modo inmediato». Deduce, en consecuencia, que el importe de la doble percepción del impuesto ha de ser limitado, dada la diferencia de valores entre los bienes comprados a precios de mercado y los bienes vendidos de segunda mano.

26 No me parecen convincentes estos argumentos. Estimo, por el contrario, que tiene razón la Comisión cuando pretende que el Gobierno italiano respete, pura y simplemente, la obligación que le impone el artículo 13 de la Sexta Directiva. El contenido de semejante obligación es bien preciso: acordar una exención, no excluir del campo de aplicación del impuesto una determinada operación. (8)

27 La legislación italiana, por lo demás, se aparta en este extremo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que afirma: «[...] la finalidad de la Directiva, esto es, basar el sistema común del IVA en una definición uniforme de las operaciones impondibles, puede verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones impondibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro (sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285)». (9)

28 Cualquiera de las dos explicaciones (que, además, son contradictorias) dadas por las autoridades italianas resulta insuficiente:

- La primera (dificultades de verificación del destino real de los bienes), porque tergiversa el esquema tributario del IVA y da lugar a fenómenos de doble imposición.

- La segunda (considerar como «no-entregas de bienes» operaciones que, en los términos de la Sexta Directiva, son jurídicamente «entregas de bienes», aunque exentas), porque implica que la norma italiana se aparta de la definición uniforme que el legislador comunitario ha querido atribuir a las operaciones objeto del impuesto.

29 Ello solo bastaría para estimar el recurso de la Comisión en este primer aspecto. Por lo demás, no es cierto que las consecuencias jurídicas y económicas de la norma italiana (cuando configura como un supuesto de no-sujeción lo que debe ser un supuesto de exención) sean iguales que las

derivadas de la incorporación correcta de la Sexta Directiva.

30 La Comisión subraya con acierto, en su réplica, cómo, una vez admitida por el Gobierno italiano la existencia de doble imposición, en cuanto efecto derivado de sus normas sobre la materia, es irrelevante que la magnitud económica de tal fenómeno fuera más o menos «débil», según afirma literalmente la contestación a la demanda (sin demostrarlo, por lo demás, con dato alguno).

31 Aun en la hipótesis de que las repercusiones económicas fueran modestas, no es aplicable la regla de minimis en materia de incumplimientos legislativos de los Estados miembros. Lo decisivo es que la doble imposición resulta contraria a la lógica del sistema IVA y, precisamente por ello, el artículo 13 de la Sexta Directiva obliga a declarar exentas las entregas de bienes afectados a actividades totalmente exoneradas.

La exención de las entregas de otros bienes cuya adquisición o afectación no haya generado derecho a deducción

32 El segundo motivo de impugnación del recurso afecta al inciso final del punto c) de la letra B del artículo 13. En él, como ya he transcrito, se exige a los Estados miembros que eximan del IVA a las entregas ulteriores de los bienes «cuya adquisición o afectación [por parte del sujeto pasivo] hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto por el apartado 6 del artículo 17».

33 El precepto se refiere a determinados bienes descritos, en términos generales, como de lujo, recreo o representación, (10) desprovistos, en principio, de un carácter estrictamente profesional, cuya adquisición por parte del sujeto pasivo no haya generado derecho a deducir el IVA repercutido. Al igual que ocurría con el primer motivo de oposición, respecto de tales bienes el sujeto pasivo que los adquiere desempeña el papel de consumidor final, verdadero contribuyente.

34 La contrapartida de esta restricción del derecho a deducir debe ser, como también ocurría en el primer motivo de impugnación, la exención del IVA cuando el sujeto pasivo revenda -o, en general, transmita- este tipo de bienes. En caso contrario, una vez más, se produciría un fenómeno de doble imposición opuesto a los principios de la Sexta Directiva, que su artículo 13 trata de evitar mediante la exención controvertida.

35 El Decreto presidencial italiano, por el contrario, una vez excluida con carácter general la posibilidad de deducir el IVA por la adquisición de estos bienes (con los matices que a continuación expondré), no concede la exención para su transmisión ulterior.

36 El apartado 2 del artículo 19 del Decreto presidencial regula la deducción del IVA en caso de adquisición de bienes de aquella naturaleza, ya se trate de aviones y vehículos automóviles mencionados en la letra e) y en la tabla B, cualquiera que sea su cilindrada, (11) ya se trate de «los demás bienes incluidos en la citada tabla B, las naves y embarcaciones deportivas». (12) La deducción se establece en los siguientes términos:

a) La adquisición de tales bienes da derecho a deducción sólo en el caso de que aquéllos constituyan el objeto de la actividad propia de la empresa; si se trata de aviones y vehículos, la deducción es también posible cuando sean destinados a su utilización como instrumentos de la actividad propia de la empresa. (13)

b) La deducción queda excluida en los demás supuestos de adquisición de tales bienes y, «en todo caso, para quienes ejerzan un arte [(14)] o profesión».

37 En estas últimas hipótesis de exclusión del derecho a deducir, la transmisión ulterior de los bienes adquiridos no resulta exenta, como exige la Sexta Directiva. En vez de respetar la

exención, el legislador italiano, mediante la letra h) del apartado 3 del artículo 2 del Decreto presidencial, dispuso que semejantes transmisiones no se considerarán entregas de bienes (esto es, no se considerarán sujetas al IVA).

38 Para justificar esta conducta, el Gobierno italiano afirma que la calificación de tales entregas como no-sujetas es «coherente con la presunción de que la compra [de este tipo de bienes] es ajena al desarrollo de una actividad profesional», citando al efecto tanto el apartado 3 del artículo 17 de la Sexta Directiva, como el apartado 2 del artículo 11 de la Segunda Directiva IVA.

39 No me convence dicho argumento, que afecta, más bien, a un problema distinto del de autos. La Comisión no denuncia en este recurso el incumplimiento del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, por el hecho de que los profesionales o artistas vean excluido, en todo caso, su derecho a la deducción, en virtud de las normas italianas antes citadas, cuando adquieran los bienes en cuestión. Sería discutible si esa exclusión general se atiene, o no, a las prescripciones de la Sexta Directiva. (15)

40 El incumplimiento que, en este recurso, denuncia la Comisión se refiere, por el contrario, al hecho de que la República Italiana no haya considerado exentas las ventas o entregas ulteriores de bienes en cuya adquisición no se produjo el derecho a deducir las cuotas del IVA, bien se trate de profesionales, artistas o de cualquier otro agente económico, sujeto pasivo del impuesto.

41 ¿Es posible sustituir la exención por la no-sujeción? A primera vista, pudiera parecer que el efecto práctico de una u otra figura (no-sujeción o exención) es el mismo: el Gobierno italiano, en su contestación a la demanda, sostiene que la fórmula de la no-sujeción supone establecer la «imposibilidad objetiva de deducción», mientras que la fórmula de la exención significa la «imposibilidad subjetiva de la deducción [...] dependiente del cálculo de la prorrata». (16)

42 Sin embargo, no existe una total coincidencia entre los efectos jurídicos de ambas figuras. Es, precisamente, en la incidencia sobre el cálculo de la prorrata (17) donde se muestran las consecuencias de la norma italiana y la diferencia de efectos que implica la elección de una u otra figura.

43 Si la entrega de los bienes disputados se sitúa fuera del campo de aplicación del IVA, como hace el Decreto presidencial, resulta reducida la cifra del volumen total de operaciones del sujeto pasivo que entra en el cómputo del cálculo de la prorrata. (18) La reducción de tal cifra -que es el denominador de la fracción- aumenta el resultado final, o porcentaje sobre el que se calcula la prorrata.

44 Al aumentar así el porcentaje de prorrata, se incrementa también, de modo injustificado y contrario a las previsiones de la Sexta Directiva, el importe de la deducción que, sobre el IVA soportado, puede llevar a cabo un sujeto pasivo que se dedique, de modo indistinto, a operaciones con y sin derecho a deducción.

45 Incluso al margen de la incidencia sobre la regla de prorrata, considero que el régimen jurídico aplicado por el Decreto presidencial a estas entregas de bienes es contrario a la Sexta Directiva.

46 Por mucha que sea la amplitud del «espacio jurídico de poder discrecional de los Estados en la recepción de esta Directiva», a la que se refiere el Gobierno demandado, considero que la obligación de calificar como exenta la entrega ulterior de los bienes controvertidos es clara, precisa e incondicional: no puede, por tanto, ser sustituida por una figura diferente. A fortiori, cuando las consecuencias jurídicas y prácticas de una u otra opción son diferentes.

47 He de repetir, sobre este punto, las mismas consideraciones que ya he hecho respecto de la definición de las operaciones objeto del IVA, llevada a cabo por la Sexta Directiva. Tal definición, si se quiere guardar la uniformidad en la aplicación del impuesto, no consiente que una «entrega

de bienes» quede convertida, por decisión del legislador interno, justamente en una «no entrega de bienes».

48 Por lo demás, esta misma postura fue mantenida por las autoridades italianas en el oficio remitido a la Comisión, al que ya he hecho referencia. El Abogado del Estado italiano no ha ofrecido, ni siquiera en el curso de la vista, ningún argumento justificativo del cambio que, respecto de la tesis oficial precedente, introduce la contestación a la demanda.

49 Me pronuncio, pues, a favor de la estimación completa de la demanda. Corresponde a la parte demandada abonar las costas, de conformidad con el apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento.

Conclusión

50 En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia la estimación del recurso de la Comisión, de modo que:

1) Declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del punto c) de la letra B del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, al establecer y mantener en vigor una reglamentación en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido que no exime a las entregas de bienes que estuvieran exclusivamente afectados a una actividad declarada exenta, así como a las entregas de otros bienes excluidos del derecho a deducción.

2) Condene a la República Italiana al pago de las costas.

(1) - DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

(2) - La traducción española de este punto de la Sexta Directiva, tal como fue publicada en la Edición Especial del Diario Oficial, ha omitido el adverbio «exclusivamente» que se encuentra en las demás versiones lingüísticas. Debe leerse, pues, para respetar la uniformidad de dichas versiones: «[...] bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta [...]».

(3) - La Comisión presentó al Consejo el 25 de enero de 1983 una proposición de Duodécima Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: gastos que no dan derecho a deducción (JO C 37), ulteriormente modificada por otra proposición, de 20 de febrero de 1984 (JO C 56). El Consejo no logró la unanimidad necesaria para aprobarla.

(4) - El Decreto presidencial constituye el texto regulador del régimen jurídico del IVA, dictado en el ejercicio de una previa delegación legislativa. Publicado en la Gazzeta ufficiale della Repubblica Italiana (GURI) nº 292, de 11 de noviembre de 1972, su contenido ha sido objeto de numerosas modificaciones posteriores.

(5) - Otra cosa es que, por vía del incremento de precios, la empresa o el profesional que se dedica a operaciones exentas (por ejemplo, una compañía aseguradora en relación con la mayoría de sus servicios, un médico en relación con determinados servicios sanitarios prestados a sus pacientes) desplace la presión fiscal hacia sus clientes.

(6) - La sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne (C-50/88, Rec. p. I-1925), obtiene esta misma conclusión, en un caso con cierta analogía al de autos, negando la posibilidad de gravar «un bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a deducir la cuota residual del impuesto», pues ello «daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal

inherente al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el cual se inserta la Sexta Directiva». En el caso resuelto por aquella sentencia, el sujeto pasivo no estaba facultado para deducir la cuota residual del impuesto, pues había comprado el bien, de segunda mano, a una persona que, a su vez, no era sujeto pasivo.

(7) - Remitido por la Representación Permanente de Italia ante las Comunidades Europeas (oficio nº 2868). A él me he referido al describir el procedimiento previo a la interposición del recurso.

(8) - Sólo puede hablarse, con propiedad, de exención tributaria cuando haya un hecho previamente gravado, esto es, sujeto al impuesto. Conceptualmente la exención presupone una inicial obligación de tributar, a la que el legislador otorga, por diversos motivos, la dispensa del pago. Se trata, pues, de un beneficio de obligada mención positiva en la ley para eximir del deber de pago del tributo. Antes de comprobar si una determinada operación cumple los requisitos para gozar de exención, es preciso asegurarse de que entra en el campo de aplicación del tributo

(9) - Sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 13.

(10) - Su concreción o enumeración detallada debería haber sido establecida por el Consejo, tal como he señalado en la nota 3, pero los sucesivos intentos dirigidos a tal fin no han tenido éxito.

(11) - A ellos se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 19, que extiende este régimen no sólo a la adquisición o importación, sino también a las prestaciones de servicios y de mantenimiento relativas a los citados bienes.

(12) - A ellos se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 19 del Decreto presidencial.

(13) - Es lógico que una empresa dedicada a la prestación del servicio de enseñanza de conductores, o de pilotos, pueda deducir el IVA soportado por la adquisición de los vehículos o aviones que destina exclusivamente a esta finalidad.

(14) - El término «arte» parece estar empleado en su acepción de oficio que exige una aptitud y unos conocimientos especiales a quien lo ejerce. La norma italiana habla, por ello, de «gli essercenti arti o professioni».

(15) - En el apartado 3 de la parte dispositiva de la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), el Tribunal de Justicia declaró: «Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera, aunque limitada, utilización para fines profesionales, constituye una excepción a lo dispuesto en el artículo 17 de la Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de ese mismo artículo.»

*(16) - A juicio de P. Filippi, en su obra *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, (Padova, 1984), en la legislación italiana sobre el IVA existe una cierta confusión entre las figuras de exclusión y de exención: algunos supuestos calificados de exenciones deben considerarse como exclusiones y viceversa; el excesivo número de exclusiones hace difícilmente comprensible, a juicio de este autor, cuáles hayan sido los criterios con arreglo a los cuales se haya optado por una figura u otra.*

(17) - Regulado por el artículo 19 de la Sexta Directiva. La prorrata entra en juego cuando el sujeto pasivo realiza, a la vez, operaciones que dan derecho a deducción y operaciones que no permiten dicha deducción. Es necesario, en tal caso, determinar el grado de utilización de los bienes y servicios adquiridos en relación con las dos categorías de operaciones efectuadas, estableciendo el porcentaje que, sobre el conjunto de operaciones del sujeto pasivo, supongan las que abren el derecho a la deducción. La Sexta Directiva, en el apartado 5 del artículo 17, permite a los Estados miembros alternativas a la regla de prorrata. En el caso italiano, la regla de prorrata

viene regulada por el apartado 3 del artículo 19 del Decreto presidencial antes citado.

(18) - Para calcular la prorrata es preciso determinar el porcentaje que, sobre el volumen total de operaciones, suponen las operaciones que dan derecho a deducción. El resultado de multiplicar por cien el volumen de operaciones con derecho a deducción, y dividirlo por el volumen total de operaciones sujetas, es justamente el porcentaje que determina la prorrata.