

61995C0045

Conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 10 de Dezembro de 1996. - Comissão das Comunidades Europeias contra República Italiana. - IVA - Isenção no interior do país - Entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou que estavam excluídos do direito à dedução. - Processo C-45/95.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-03605

Conclusões do Advogado-Geral

1 Na presente acção, a Comissão acusa a República Italiana de não ter cumprido a obrigação de adaptar uma parte do seu direito fiscal à 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 (1) (a seguir «Sexta Directiva» e «IVA»).

2 A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare que, «ao instituir e manter em vigor uma regulamentação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado que não isenta as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou, de qualquer modo, excluídos do direito a dedução, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, letra B, alínea c), da Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva IVA)».

Tramitação processual

3 A Comissão deu início ao procedimento previsto no artigo 169.º do Tratado CE, em 24 de Novembro de 1992, data em que enviou uma notificação de incumprimento à República Italiana convidando-a a apresentar as suas observações sobre o incumprimento que lhe era imputado. A notificação não obteve resposta no prazo legal.

4 Porém, o Governo italiano enviou à Comissão, em 31 de Março de 1993, um ofício através do qual reconhecia que, quanto à primeira parte do incumprimento, «a disposição comunitária referida apenas foi integrada de forma parcial na legislação nacional», e quanto à segunda parte, o Governo italiano admitia que a acusação era fundada e acrescentava: «a administração fiscal italiana tem intenção de preparar, no prazo mais breve possível..., as normas necessárias à integração da isenção no regime instituído pela Sexta Directiva».

5 Uma vez que o incumprimento se manteve, a Comissão enviou ao Governo italiano, em 19 de Julho de 1994, um parecer fundamentado, que não obteve resposta.

6 A acção foi intentada no Tribunal de Justiça em 13 de Fevereiro de 1995. Na contestação, o Governo italiano opôs-se aos pedidos apresentados na acção.

7 A Comissão sublinhou, na réplica, entre outros aspectos, o conteúdo do documento de 31 de Março de 1993, proveniente do próprio Governo italiano, no qual se reconhecia a existência do incumprimento. O Governo italiano, no entanto, não respondeu às referidas alegações, pois não apresentou tréplica.

As normas controvertidas

8 A letra B) do artigo 13.º da Sexta Directiva, cuja alínea c) foi, no entender da Comissão, incorrectamente transposta pelo legislador italiano, determina:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

c) As entregas de bens afectos (2) exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo ou do n.º 3, alínea b), do artigo 28.º, quando esses bens não tenham conferido direito à dedução, e bem assim as entregas de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.º 6 do artigo 17.º;

...»

9 O n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, por seu lado, determina:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva» (3).

10 O artigo 10.º do Decreto n.º 633 do Presidente da República Italiana, de 26 de Outubro de 1972 (a seguir «decreto presidencial») (4), sobre o IVA, não menciona, entre as operações isentas, as entregas de bens a que se referem as normas comunitárias anteriormente transcritas.

11 Nos termos do artigo 2.º, terceiro parágrafo, alínea h), do decreto presidencial, não são consideradas entregas de bens «... as entregas relativas a bens adquiridos ou importados pelo transmitente sem direito a dedução, nos termos do segundo parágrafo do artigo 19.º».

12 Por seu lado, o artigo 19.º do decreto presidencial regula o direito à dedução: o sujeito passivo pode deduzir, dos montantes de IVA devidos em relação a operações que tenha efectuado, os montantes que tenha pago relativamente a bens que tenha adquirido ou a serviços que lhe tenham sido prestados no âmbito da exploração da empresa ou do exercício de uma arte ou profissão.

13 O segundo parágrafo do artigo 19.º do decreto presidencial exclui do direito a dedução o montante do IVA pago na aquisição de determinadas categorias de bens, como automóveis de

passageiros, outros veículos automóveis e embarcações de recreio, nos termos que passo a analisar.

A isenção de entregas de bens anteriormente afectos a uma actividade declarada isenta

14 Na dinâmica do IVA, a dedução regulada pelo artigo 17.º da Sexta Directiva constitui uma das principais peças do sistema. Da forma como a dedução é regulada depende que o imposto pago pelas empresas não represente para estas qualquer encargo fiscal, respeitando-se, desse modo, o princípio da neutralidade que está na base do IVA, imposto sobre o consumo final e não sobre as fases económicas anteriores. Se o direito à dedução dos montantes pagos não existisse, estes converter-se-iam num custo fiscal suplementar para as empresas, distorcendo o princípio da neutralidade.

15 A dedução do imposto pago é possível, desde que os bens ou serviços correspondentes (isto é, aqueles cuja aquisição ou afectação determinam o direito à dedução) sejam adquiridos e utilizados pelo sujeito passivo com o objectivo de realizar, por sua vez, operações que fazem parte da sua actividade económica.

16 Esta afirmação deve ser atenuada quando o sujeito passivo adquire e utiliza esses bens ou serviços exclusivamente em operações isentas, pois, neste caso, uma vez que o direito à dedução não existe, o sujeito passivo converte-se, por assim dizer, em «consumidor final», sem possibilidade de deduzir o montante do imposto.

17 Nesse caso, o sujeito passivo deve, assim, suportar a totalidade do IVA que lhe tenha sido sucessivamente repercutido pelos agentes económicos (isto é, pelos fornecedores dos produtos ou dos serviços) e, em termos estritamente jurídicos, não pode deduzi-lo (5). Encontra-se, portanto, na mesma situação que os consumidores finais, verdadeiros contribuintes do IVA.

18 Pode, no entanto, acontecer que um sujeito passivo adquira determinado bem nessas condições (isto é, tendo pago o imposto e não tendo possibilidade de o deduzir posteriormente) e mais tarde decida transmiti-lo.

19 Tal hipótese daria lugar a um fenómeno de dupla tributação se a Sexta Directiva não tivesse previsto, com o objectivo de o evitar, a isenção referida na última parte da alínea c) da letra B) do artigo 13.º: os Estados-Membros isentarão as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, «...quando esses bens não tenham conferido direito à dedução».

20 A razão de ser desta isenção é puramente técnica. Evita-se, dessa forma, a dupla tributação que se verificaria se se onerasse a transmissão efectuada por um operador económico que revende os bens por cuja aquisição já pagou definitivamente IVA, sem ter tido na altura possibilidade de deduzir o montante pago (6).

21 O Governo italiano não introduziu esta isenção no seu ordenamento fiscal. Este facto, por si só, consubstancia o incumprimento do dever que lhe é imposto pelo artigo 13.º da Sexta Directiva, uma vez que este preceito exige precisamente que os Estados-Membros criem uma «isenção» fiscal com as características atrás analisadas.

22 A explicação dada pela administração fiscal italiana para tal atitude é sensivelmente diferente, consoante se proceda à leitura do documento enviado à Comissão em 31 de Março de 1993 (7) ou à leitura da contestação.

23 Segundo o primeiro documento, o legislador italiano considerou que não devia isentar as entregas de bens destinados exclusivamente a uma actividade isenta, devido às dificuldades subjacentes à sua verificação: os sujeitos que exercem as actividades isentas, normalmente, realizam ao mesmo tempo operações tributáveis, o que lhes permite recuperar, através do

mecanismo da proporcionalidade, uma parte do IVA sobre a aquisição daqueles bens. Em todo o caso, nos termos deste documento, a dupla tributação que resulta da norma italiana produz-se apenas de «forma marginal».

24 A contestação faculta uma perspectiva diferente e justifica a inexistência da isenção, afirmando que o terceiro parágrafo do artigo 2.º do decreto presidencial italiano, preterindo tal solução, decidiu «excluir do campo de aplicação» do IVA estas modalidades de entregas de bens, facto que conduziria a um resultado idêntico ao pretendido pela Sexta Directiva.

25 No entanto e de modo algo confuso, a contestação acaba por reconhecer que a entrega posterior de bens, quando não tenha sido possível deduzir previamente o montante pago (porque os bens foram adquiridos ou afectados a operações isentas), «deve considerar-se tributável». Acrescenta que tais entregas devem considerar-se «hipotéticas, pois, normalmente, o sujeito isento adquire o bem para sua própria utilização e não para o ceder imediatamente». Conclui, consequentemente, que o montante da dupla cobrança do imposto terá que ser limitado, atendendo à diferença entre o valor dos bens comprados a preço de mercado e o dos bens vendidos em segunda mão.

26 Estes argumentos não me parecem convincentes. Pelo contrário, considero que a Comissão tem razão ao pretender que o Governo italiano respeite pura e simplesmente a obrigação que o artigo 13.º da Sexta Directiva lhe impõe. O conteúdo dessa obrigação é bem preciso: trata-se de conceder uma isenção e não de excluir do campo de aplicação do imposto uma determinada operação (8).

27 Além disso, a legislação italiana afasta-se neste ponto da jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual : «... o objectivo da directiva, que visa basear o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado numa definição uniforme das operações tributáveis, estaria comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado-Membro para outro (acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285)» (9).

28 Qualquer das duas explicações (que, além do mais, são contraditórias) dadas pelas autoridades italianas é insuficiente:

- A primeira (dificuldades quanto à verificação do destino real dos bens), na medida em que falseia o esquema tributário do IVA e dá lugar a casos de dupla tributação.

- A segunda (considerar como «não entregas de bens» operações que, nos termos da Sexta Directiva, são juridicamente «entregas de bens», embora isentas), na medida em que implica que a norma italiana se afaste da definição uniforme que o legislador comunitário quis atribuir às operações sujeitas a imposto.

29 Isto bastaria, por si só, para julgar procedente a acção da Comissão quanto ao primeiro aspecto. Além disso, não é seguro que as consequências jurídicas e económicas da norma italiana (ao qualificar como pressuposto de não sujeição o que deve ser entendido como pressuposto de isenção) sejam iguais às que resultam da transposição correcta da Sexta Directiva.

30 A Comissão sublinha, com razão, na réplica, que, uma vez que o Governo italiano admitiu a existência de dupla tributação como efeito decorrente da sua legislação sobre a matéria, é irrelevante que a importância económica desse fenómeno seja mais ou menos «insignificante», como afirma literalmente a contestação (sem, no entanto, o demonstrar através de quaisquer dados).

31 Mesmo na hipótese de as repercussões económicas serem insignificantes, a regra de *minimis* não é aplicável em matéria de incumprimentos da lei por parte dos Estados-Membros. O que é decisivo é o facto de a dupla tributação ser incompatível com a lógica do regime do IVA e é precisamente por essa razão que o artigo 13.º da Sexta Directiva prevê a obrigação de declarar isentas as entregas de bens afectos a actividades completamente isentas.

A isenção de entregas de outros bens cuja aquisição ou afectação não tenha dado direito a dedução

32 O segundo fundamento da acção diz respeito à parte final da alínea c), letra B), do artigo 13.º. Aí se exige, como já referi, que os Estados-Membros isentem do IVA «as entregas de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.º 6 do artigo 17.º».

33 O artigo refere-se a determinados bens descritos, em termos gerais, como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação (10), destituídos, em princípio, de carácter estritamente profissional, cuja aquisição por parte do sujeito passivo não tenha dado direito a dedução do IVA repercutido. À semelhança do que acontecia com a primeira acusação, relativamente a tais bens, o sujeito passivo que os adquire desempenha o papel de consumidor final, verdadeiro contribuinte.

34 A contrapartida para esta restrição do direito a dedução deve ser, como acontecia na primeira acusação, a isenção do IVA quando o sujeito passivo revende - ou, genericamente, transmite - este tipo de bens. Caso contrário, uma vez mais se produziria um fenómeno de dupla tributação contrário aos princípios da Sexta Directiva, que o seu artigo 13.º pretende evitar através da isenção controvertida.

35 O decreto presidencial italiano, pelo contrário, depois de ter excluído, com carácter geral, a possibilidade de deduzir o IVA relativamente à aquisição desses bens (com as diferenças que passo a expor), não concede a isenção sobre a sua transmissão posterior.

36 O segundo parágrafo do artigo 19.º do decreto presidencial regula a dedução do IVA em caso de aquisição de bens daquela natureza, quer se trate de aviões ou de veículos automóveis referidos na alínea e) e na letra B), independentemente da cilindrada (11), quer se trate «dos restantes bens mencionados na letra B), navios e embarcações desportivas» (12). A dedução é prevista nos seguintes termos:

a) A aquisição de tais bens só confere direito a dedução no caso de esses bens constituírem o objecto da actividade própria da empresa; tratando-se de aviões e de veículos, a dedução também é possível quando sejam utilizados como instrumentos da actividade própria da empresa (13).

b) A dedução é excluída nos restantes casos de aquisição de tais bens e, «em todo o caso, para quem exerce uma arte (14) ou profissão.»

37 Nos casos de exclusão do direito a dedução referidos em último lugar, a transmissão posterior dos bens adquiridos não está isenta, contrariamente ao exigido na Sexta Directiva. Em vez de conceder a isenção, o legislador italiano entendeu, nos termos do artigo 2.º, terceiro parágrafo,

alínea h), do decreto presidencial, que essas transmissões não deviam ser consideradas entregas de bens (isto é, que não se considerassem sujeitas a IVA).

38 Para justificar esta atitude, o Governo italiano afirma que a qualificação de tais entregas como não oneradas é «coerente com a presunção de que a compra [desse tipo de bens] é estranha ao desenrolar de uma actividade profissional», citando para o efeito o n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva, bem como o n.º 2 do artigo 11.º da Segunda Directiva IVA.

39 Esta argumentação, que se refere a um problema diferente do que está em causa nos autos, não me convence. A Comissão não denuncia, na presente acção, o incumprimento do n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, pelo facto de os profissionais ou artistas, ao adquirirem os bens em questão, ficarem de qualquer modo excluídos do direito a dedução por força das normas italianas atrás citadas. Poder-se-ia discutir se essa exclusão geral é compatível ou não com as disposições da Sexta Directiva (15).

40 Pelo contrário, o incumprimento denunciado pela Comissão na acção diz respeito ao facto de a República Italiana não ter declarado isentas as vendas ou entregas posteriores de bens cuja aquisição não deu direito a dedução dos montantes do IVA, quer se trate de profissionais, artistas ou de qualquer outro agente económico, sujeito passivo do imposto.

41 Será possível substituir a isenção pela não sujeição? À primeira vista, poderia parecer que o efeito prático de uma ou outra figura (não sujeição ou isenção) é o mesmo: o Governo italiano, na contestação, sustenta que a fórmula da não sujeição pressupõe a prova da «impossibilidade objectiva de dedução», ao passo que a fórmula da isenção implica uma «impossibilidade subjectiva de dedução... dependente do cálculo do pro rata» (16).

42 Todavia, não existe uma correspondência total entre os efeitos jurídicos das duas figuras. É precisamente nos efeitos sobre o cálculo do pro rata (17) que se revelam as consequências da norma italiana e os diferentes efeitos resultantes da opção por uma ou outra figura.

43 Se a entrega dos bens em litígio escapa ao campo de aplicação do IVA, como resulta do decreto presidencial, o volume total de operações do sujeito passivo que entra no cálculo do montante do pro rata sofre uma redução (18). A redução desse volume - que é o denominador da fracção - aumenta o resultado final, isto é, a percentagem com base na qual o pro rata é calculado.

44 Ao aumentar desta forma a percentagem do pro rata, aumenta-se igualmente, de modo injustificado e contrário às disposições da Sexta Directiva, o montante da dedução sobre o IVA pago que pode efectuar o sujeito passivo que se dedique, indistintamente, a operações com e sem direito a dedução.

45 Mesmo independentemente dos efeitos sobre a regra do pro rata, considero que o regime jurídico aplicado pelo decreto presidencial a estas entregas de bens é contrário à Sexta Directiva.

46 Por mais amplo que seja o «espaço jurídico de poder discricionário dos Estados na recepção desta directiva», a que o Governo demandado se refere, considero que a obrigação de qualificar como isenta a entrega posterior dos bens em litígio é clara, precisa e incondicional: não pode, portanto, ser substituída por uma figura diferente. Por maioria de razão, este raciocínio é válido quando as consequências jurídicas e práticas de uma ou outra opção são diferentes.

47 Repito, sobre este ponto, as considerações que já fiz a propósito da definição das operações sujeitas a IVA, dada pela Sexta Directiva. Essa definição, se se pretender preservar a uniformidade da aplicação do imposto, não permite que uma «entrega de bens» se converta, por decisão do legislador nacional, precisamente, numa «não entrega de bens».

48 Além disso, a mesma atitude foi defendida pelas autoridades italianas no documento enviado à Comissão, ao qual já fiz referência. O avvocato dello Stato italiano não ofereceu, nem mesmo na audiência, nenhum argumento que justificasse, relativamente à tese oficial anterior, a modificação introduzida na contestação.

49 Pronuncio-me, pois, no sentido de a acção ser julgada procedente. Nos termos do n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas.

Conclusão

50 Consequentemente, proponho que o Tribunal de Justiça julgue procedente a acção da Comissão:

1) Declarando que a República Italiana, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado que não isenta as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou, de qualquer modo, excluídos do direito a dedução, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, letra B), alínea c), 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) Condenando a República Italiana no pagamento das despesas.

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

(2) - Só interessa à versão espanhola.

(3) - A Comissão apresentou ao Conselho, em 25 de Janeiro de 1983, uma proposta de Décima Segunda Directiva em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não dão direito a dedução (JO C 37, p. 8), posteriormente modificada por outra proposta, de 20 de Fevereiro de 1984 (JO C 56, p. 7). O Conselho não obteve a unanimidade necessária para a sua aprovação.

(4) - O decreto presidencial é o texto que regulamenta o regime jurídico do IVA, adoptado no exercício de uma autorização legislativa prévia. Publicado na Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana (GURI) n.º 292, de 11 de Novembro de 1972, o seu conteúdo foi objecto de sucessivas alterações.

(5) - Diferente é o caso em que, através do aumento dos preços, a empresa ou o profissional que se dedica a operações isentas (por exemplo, uma companhia de seguros relativamente à maior parte dos seus serviços, um médico relativamente a determinados serviços sanitários prestados aos seus doentes) desloca a carga fiscal para os seus clientes.

(6) - O acórdão de 27 de Junho de 1989, Kühne (50/88, Colect., p. 1925), chega a esta mesma conclusão, num caso que apresenta uma certa analogia com o dos autos, negando a possibilidade de tributar «um bem afecto à empresa que não deu direito à dedução da taxa residual», pois isso «implicaria uma dupla tributação, contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado em que se insere a Sexta Directiva». No caso apreciado por aquele acórdão, o sujeito passivo não tinha o direito de deduzir

o imposto residual, uma vez que tinha adquirido o bem em segunda mão a uma pessoa que, por sua vez, não tinha a qualidade de sujeito passivo.

(7) - Enviados pela representação permanente da Itália junto das Comunidades Europeias (ofício n.º 2868). Já lhe fiz referência quando descrevi o procedimento que antecedeu a propositura da acção.

(8) - Só é possível falar de isenção fiscal propriamente dita quando existe um facto previamente tributado, isto é, sujeito a imposto. Em termos estritamente conceptuais, a isenção pressupõe uma obrigação inicial de pagar imposto, à qual o legislador concede, por diversas razões, a dispensa do pagamento. Trata-se, pois, de um benefício cuja previsão expressa na lei é obrigatória a fim de poder isentar do dever de pagamento do imposto. Antes de provar se determinada operação preenche os requisitos que permitem beneficiar da isenção, é necessário determinar se se enquadra no campo de aplicação do imposto.

(9) - Acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbricht (C-291/92, Colect., p. I-2775, n.º 13).

(10) - O Conselho deveria ter procedido à sua previsão ou enumeração pormenorizada, mas, como assinala na nota 3, as sucessivas tentativas nesse sentido não obtiveram êxito.

(11) - A que se refere a alínea a) do segundo parágrafo do artigo 19.º, que alarga este regime não só à aquisição ou importação mas também às prestações de serviços e à manutenção relativas aos referidos bens.

(12) - A que se refere a alínea b) do segundo parágrafo do artigo 19.º do decreto presidencial.

(13) - É lógico que uma empresa, cuja actividade consiste na prestação de um serviço de formação de condutores ou de pilotos, possa deduzir o IVA pago pela aquisição dos veículos ou aviões exclusivamente destinados a esta finalidade.

(14) - O termo «arte» parece ter sido utilizado no sentido de ofício que exige uma aptidão e conhecimentos especiais àquele que o exerce. A norma italiana fala de «gli essercenti arti o professioni».

(15) - No n.º 3 da parte decisória do acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795), o Tribunal de Justiça declarou: «Uma regra ou uma prática administrativa que imponha uma restrição geral do direito à dedução no caso de a utilização ao serviço da empresa ser limitada, mas não obstante efectiva, constitui uma derrogação do artigo 17.º da Sexta Directiva e apenas é válida se forem satisfeitas as exigências do artigo 25.º, n.º 1, ou do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva.»

(16) - P. Filippi, em Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto (Padova, 1984), defende que, na legislação italiana relativa ao IVA, existe uma certa confusão entre as figuras da exclusão e da isenção: alguns casos classificados como isenções devem considerar-se exclusões e vice-versa; o número excessivo de exclusões torna dificilmente compreensíveis, no entender do autor, os critérios com base nos quais se optou por uma ou outra figura.

(17) - Regulado no artigo 19.º da Sexta Directiva. O pro rata entra em linha de conta quando o sujeito passivo realiza, ao mesmo tempo, operações com direito a dedução e operações que não a permitem. Neste caso, é necessário determinar o grau de utilização dos bens e serviços adquiridos em relação às duas categorias de operações efectuadas, fixando a percentagem que, no conjunto das operações do sujeito passivo, determina as operações com direito a dedução. A Sexta Directiva, no n.º 5 do artigo 17.º, permite que os Estados-Membros criem alternativas à regra do pro rata. No caso da Itália, a regra do pro rata é regulada no terceiro parágrafo do artigo 19.º do decreto presidencial atrás referido.

(18) - Para calcular o pro rata, é necessário determinar a percentagem que representam, relativamente ao volume total de operações, as operações que estão na origem do direito a dedução. O produto da multiplicação por cem das operações que dão direito a dedução e a sua divisão pelo volume de operações tributáveis é justamente a percentagem que determina o pro rata.