

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

presentadas el 29 de junio de 2016 (1)

Asunto C-378/15

Mercedes Benz Italia SpA

contra

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3

[Petición de decisión prejudicial presentada por la Commissione tributaria regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma, Italia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Deducción del impuesto soportado — Deducción a prorrata — Cálculo»

I – Introducción

1. La petición de decisión prejudicial presentada por la Commissione tributaria regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma, Italia) trata sobre la interpretación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva 77/388/CEE, (2) que autoriza a los Estados miembros a establecer excepciones a la regla general de cálculo de la prorrata de deducción prevista en el párrafo segundo de este apartado y en el artículo 19 de esta Directiva.

2. El principal desafío de esta petición de decisión prejudicial se refiere al ámbito de aplicación de la excepción mencionada anteriormente. ¿Comprende éste únicamente, como sucede con las otras excepciones establecidas en el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, los «bienes y servicios de uso mixto», esto es, los bienes y servicios que se utilizan para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, o bien tiene un ámbito más amplio que éstas, abarcando también todos los bienes y servicios adquiridos por un «sujeto pasivo mixto», a saber, un sujeto pasivo que efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho? También se plantea la cuestión de cuáles son los métodos de cálculo que pueden imponer los Estados miembros en virtud de esta excepción.

3. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Mercedes Benz Italia SpA (en lo sucesivo, «Mercedes Benz») y las autoridades tributarias italianas sobre el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de dicha sociedad.

II – Marco jurídico

A – *Derecho de la Unión*

4. Conforme a su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente consulta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de los artículos 168, 173, 174 y 175 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (3)

5. Sin embargo, de la resolución de remisión se desprende que el litigio principal se refiere al derecho a deducción de Mercedes Benz para el ejercicio fiscal 2004. Por lo tanto, como señala la Comisión Europea, los hechos relevantes del litigio principal no están incluidos en el ámbito de aplicación *rationae temporis* de la Directiva 2006/112, que derogó y sustituyó la Sexta Directiva con fecha de efectos a 1 de enero de 2007. (4)

6. Por consiguiente, procede aplicar la Sexta Directiva, lo que de todos modos carece de relevancia sobre el fondo de la respuesta a aportar a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, puesto que las disposiciones pertinentes de las dos Directivas son esencialmente idénticas. (5)

7. Los apartados 1, 2 y 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», en su redacción resultante del artículo 28 *septies* de la Directiva 91/680, tienen el siguiente tenor literal:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

8. El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

– en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

– en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras [...]

B – *Derecho italiano*

9. El artículo 19, apartado 5, del decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República Italiana n.º 633 por el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (en lo sucesivo, «DPR n.º 633/72»), dispone lo siguiente:

«En lo referente a los sujetos pasivos que realicen indistintamente actividades que den lugar a operaciones con derecho a deducción y a operaciones exentas [...], sólo se admitirá el derecho a deducción para la parte del IVA proporcional al importe relativo a las operaciones mencionadas en primer lugar y el importe correspondiente se calculará aplicando la prorrata de deducción prevista en el artículo 19-*bis*».

10. El artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72 tiene el siguiente tenor:

«1. La prorrata de deducción mencionada en el artículo 19, apartado 5, se determinará en función de la relación entre el importe de las operaciones con derecho a deducción realizadas en ese ejercicio y ese mismo importe incrementado en la cuantía de las operaciones exentas efectuadas en el mismo ejercicio. La prorrata de deducción se redondeará al alza o a la baja a la unidad superior o inferior, en función de que el decimal sea superior o inferior a cinco.

[...]

2. Para calcular la prorrata de deducción contemplada en el apartado 1, no se tendrán en cuenta [...] las operaciones exentas que se enumeran en los puntos 1) a 9) [del artículo 10 del DPR n.º 633/72], cuando éstas no formen parte de la actividad principal del sujeto pasivo o sean accesorias a operaciones imponibles, sin perjuicio de la no deductibilidad del impuesto soportado

por bienes y servicios utilizados exclusivamente para efectuar estas últimas operaciones».

III – Litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

11. A raíz de una inspección tributaria, la Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Administración Tributaria, Dirección Provincial Roma 3; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») giró una liquidación del IVA dirigida a Mercedes Benz, para el ejercicio fiscal 2004, con el fin de recaudar un importe de 1 755 882 euros, además de los importes correspondientes a sanciones e intereses. En la liquidación se afirmaba que los intereses percibidos por Mercedes Benz en virtud de los préstamos concedidos a sus filiales, por una cuantía total de 41 878 647 euros, habían sido indebidamente excluidos del cálculo de la prorrata contemplada en el artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72.

12. En su declaración del IVA correspondiente al ejercicio fiscal 2004, Mercedes Benz había calificado sus actividades financieras, en la concesión de préstamos, como accesorias en relación con sus actividades imponibles, lo que había justificado la exclusión de los intereses devengados por dichos préstamos del cálculo de la prorrata. Según la Administración Tributaria, la concesión de dichos préstamos era una de las actividades principales de Mercedes Benz, y en este sentido la Administración Tributaria se refirió al hecho de que los intereses en cuestión representaban el 71,64 % del volumen de negocios total de la sociedad.

13. Mercedes Benz interpuso un recurso contra el acto de liquidación de la Administración Tributaria ante la Commissione tributaria provinciale di Roma (Comisión Tributaria Provincial de Roma, Italia), que lo desestimó. Entonces la sociedad interpuso una apelación contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

14. En el litigio principal, Mercedes Benz invoca, en primer lugar, el carácter accesorio de sus operaciones de financiación y, en segundo lugar, el efecto distorsionador del régimen del IVA italiano en beneficio de las autoridades tributarias italianas, en función de la aplicación de un método de prorrata «matemático», basado en un criterio exclusivamente formal (la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo), en lugar de un método de prorrata «sustancial», basado en una valoración efectiva del porcentaje de las adquisiciones que se destinan a operaciones imponibles. En este sentido, Mercedes Benz presentó dos dictámenes periciales que concluían que los costes soportados en 2004 por la sociedad para la adquisición de bienes y servicios para sus actividades exentas, esto es, sus actividades financieras, tuvieron una importancia marginal. (6)

15. Ambas partes aceptan que el método de determinación del derecho a deducción, establecido en el artículo 19, apartado 5, del DPR n.º 633/72, se aplica a la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo mixto durante un ejercicio fiscal.

16. La sociedad alegó que el legislador italiano había transpuesto los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112 de manera incorrecta, al disponer, con arreglo al artículo 19, apartado 5, del DPR n.º 633/72, que el cálculo de la prorrata de deducción, contemplado en el artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72, se aplicara a la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por sujetos pasivos mixtos. En opinión de la sociedad, un método de cálculo semejante no permite establecer con precisión la parte del IVA que puede imputarse a operaciones con derecho a deducción. Según la sociedad, los artículos de esta Directiva mencionados más arriba especifican que el ámbito de aplicación de la prorrata se limita a los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza para efectuar tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones que no conllevan este derecho.

17. Por su parte, la Administración Tributaria reafirma la legalidad de los requerimientos fiscales efectuados, reiterando los motivos invocados en su liquidación.

18. El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A los efectos del ejercicio del derecho a deducción, ¿se oponen a los artículos 168 y 173a 175 de la Directiva 2006/112/CE, interpretados a la luz de los principios de proporcionalidad, efectividad y neutralidad, tal como están consagrados en el Derecho de la Unión, a la normativa italiana (más concretamente, a los artículos 19, apartado 5, y 19-*bis*, del DPR n.º 633/72) y a la práctica de la Administración tributaria italiana, que exigen tener en cuenta la composición del volumen de negocios del operador, inclusive para identificar las operaciones denominadas “accesorias”, sin establecer un método de cálculo basado en la composición y el uso efectivo de los bienes y servicios adquiridos, y que refleje objetivamente la cuota de imputación real de los gastos soportados a cada actividad —gravada o no gravada— desarrollada por el sujeto pasivo?»

19. Mercedes Benz, el Gobierno italiano y la Comisión presentaron observaciones escritas y también participaron en la vista celebrada el 14 de abril de 2016.

IV – Análisis jurídico

A – Sobre el contenido de la cuestión prejudicial

20. Mediante su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia una pregunta sobre la interpretación del artículo 19, apartado 5, y el artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72, así como de la práctica de la Administración tributaria nacional, para determinar si dichos artículos y dicha práctica son conformes a los artículos 168, 173, 174 y 175 de la Directiva 2006/112.

21. Ha de destacarse que cuando se somete un asunto al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE, éste es competente para pronunciarse sobre la interpretación de los Tratados, y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Unión Europea. La competencia del Tribunal de Justicia se limita exclusivamente al examen de las disposiciones del Derecho de la Unión. Corresponde al juez nacional valorar el alcance de las disposiciones nacionales, así como el modo en que deben ser aplicadas. (7)

22. Asimismo, como se ha indicado en los puntos 5 y 6 de las presentes conclusiones, los hechos relevantes del litigio principal no están incluidos en el ámbito de aplicación *rationae temporis* de la Directiva 2006/112, sino en el de la Sexta Directiva.

23. Por lo tanto, debe entenderse que la cuestión prejudicial pretende establecer si el artículo 17, apartados 2 y 5, y el artículo 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica de la Administración tributaria nacional, como las consideradas en el litigio principal, que imponen a los sujetos pasivos que efectúen indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho la determinación del importe del IVA deducible mediante la aplicación de una prorrateo, establecida con arreglo al artículo 19 de esta Directiva, para la totalidad de los bienes y servicios adquiridos, incluidos los bienes y servicios utilizados exclusivamente para realizar bien operaciones con derecho a deducción, bien operaciones que no conllevan este derecho.

B – Observaciones introductorias

24. Con carácter preliminar, procede recordar brevemente los principios esenciales que

establecen el marco jurídico del derecho a deducción del IVA.

25. Del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas». Así pues, el derecho a deducción se basa en una imputación de los costes soportados a las operaciones por las que se repercute el IVA. (8)

26. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de esta Directiva constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. (9)

27. Este régimen, según expresa el Tribunal de Justicia, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades, en principio, estén a su vez sujetas al IVA. (10)

28. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. (11)

29. Lógicamente, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva dispone que, en lo concerniente a los bienes y servicios de uso mixto, (12) sólo se admitirá la deducción del IVA «por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones [con derecho a deducción]». Según su párrafo segundo, esta parte proporcional se determinará conforme a las disposiciones del artículo 19 de la misma Directiva, cuyo apartado 1 prevé, en esencia, que se calcule la prorrata de deducción como una proporción equivalente al volumen de negocios relativo a operaciones que conlleven el derecho a deducción dividido por el volumen de negocios total. (13)

30. El cálculo de la prorrata de deducción previsto en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva implica una aproximación de la parte del IVA relativa a las operaciones gravables del sujeto pasivo, dado que, por regla general, sería difícil, por no decir imposible, determinar con precisión en qué medida se utilizan los bienes y servicios de uso mixto para efectuar dichas operaciones. (14) Este cálculo se basa en la hipótesis de que la composición de los bienes y servicios de uso mixto se corresponde con la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo. Dicho de otro modo, la regla general de cálculo de la prorrata parte del principio de que el sujeto pasivo utiliza los bienes y servicios de uso mixto para sus actividades gravables y para sus actividades exentas de forma proporcional al volumen de negocios de cada una de ellas.

31. Con arreglo al párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden, no obstante, establecer excepciones a la regla general de cálculo de la prorrata establecida en el artículo 19 de esta Directiva, autorizando u obligando al sujeto pasivo a determinar el importe deducible mediante la aplicación de prorratas especiales, a saber, uno de los métodos de cálculo alternativos enumerados en este párrafo, letras a) a e). (15)

32. En el presente asunto, el Gobierno italiano ha declarado que, al adoptar la normativa impugnada, a saber los artículos 19, apartado 5, y 19-*bis* del DPR n.º 633/72, el legislador italiano ejerció la facultad prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva. (16) Además, me parece evidente que esta normativa no puede justificarse en virtud del resto de excepciones previstas en las letras a) a e) de este mismo párrafo, que permiten

establecer una prorrata distinta para cada sector de actividad [letras a) y b)], efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa [letra c)] y no tener en cuenta las cuotas no deducibles que sean insignificantes [letra e)]. (17) Por consiguiente, en el análisis que realizaré a continuación me limitaré a examinar la excepción prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva.

33. La cuestión que se plantea es, por tanto, si esta excepción, prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva [en lo sucesivo, «excepción prevista en la letra d)»] autoriza una normativa como la que se aplica en el asunto principal, que obliga a sujetos pasivos mixtos a determinar el importe deducible mediante la aplicación de una prorrata, establecida conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Sexta Directiva, para la totalidad de los bienes y servicios adquiridos en fases anteriores, independientemente de cuál sea su uso.

34. Esta cuestión abarca dos aspectos que examinaré de forma sucesiva. En primer lugar, procede preguntarse sobre el ámbito de aplicación de la excepción prevista en la letra d) y, en particular, sobre si ésta contempla algo más que los bienes y servicios de uso mixto, a diferencia de la regla general de la prorrata de deducción y de las otras excepciones previstas en los párrafos primero y tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, respectivamente. En segundo lugar, se plantea la cuestión de qué métodos de cálculo autoriza la excepción prevista en la letra d).

C – Sobre el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva

1. Sobre las diferentes interpretaciones propuestas

35. Con arreglo a su tenor literal, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros «autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas».

36. En el presente asunto se proponen dos interpretaciones diferentes sobre la expresión «por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas».

37. El Gobierno italiano y la Comisión (18) consideran que esta expresión deben entenderse en el sentido de que comprende todos los bienes y servicios que se utilizan bien para operaciones con derecho a deducción, bien para operaciones que no conllevan este derecho. Tal interpretación lleva a incluir en el ámbito de la excepción prevista en la letra d) la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo mixto durante un ejercicio fiscal.

38. En cambio, Mercedes Benz alega que esta expresión debe interpretarse en el sentido de que abarca únicamente los bienes y servicios de uso mixto adquiridos por el sujeto pasivo durante un ejercicio fiscal.

39. Admito que la redacción del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva no destaca por su claridad. (19) No obstante, por los motivos que expondré más adelante me adhiero a la interpretación preconizada por Mercedes Benz, en la medida en que la propuesta por el Gobierno italiano y por la Comisión es, en mi opinión, contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia e incompatible con la finalidad perseguida por las excepciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva. (20)

2. Sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

40. El principio general de la prorrata enunciado en el párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se limita indudablemente a bienes y servicio de uso mixto, tal como se desprende del propio tenor literal de esta disposición. (21)

41. El régimen de la prorrata de deducción, consagrado en el artículo 17, apartado 5, de esta Directiva, establece así una distinción según la utilización de los bienes y servicios, y no según la naturaleza del sujeto pasivo. Evidentemente, sólo los sujetos pasivos mixtos se ven afectados por la regla de la prorrata de deducción, dado que son los únicos sujetos pasivos que efectúan compras de bienes y servicios de uso mixto en el sentido de la mencionada Directiva. (22) No obstante, el criterio determinante en lo referente a la aplicación de este artículo sigue siendo el de la naturaleza de los bienes y servicios, y no el de la naturaleza del sujeto pasivo de que se trate.

42. El Tribunal de Justicia también afirmó que los sujetos pasivos mixtos son tratados exactamente de la misma forma que las personas que realizan exclusivamente actividades gravables o exentas, (23) para que puedan deducir la totalidad del IVA soportado sobre las adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente para sus operaciones gravables y no puedan deducir ninguna parte de las cuotas del IVA soportado sobre las adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente para sus operaciones exentas.

43. En lo referente a las excepciones previstas en el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, en la sentencia Portugal Telecom (24) el Tribunal de Justicia se pronunció expresamente sobre su ámbito de aplicación, señalando lo siguiente:

«39. [...] el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo “para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho”, y limita el derecho a deducir a la parte del IVA proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar. De esta disposición se deduce que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducir la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar (sentencia [de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495], apartados 28 y 34).

40. De la mencionada jurisprudencia resulta, por un lado, que el régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto, y, por otro lado, que los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, en lo que respecta a tales bienes y servicios.

41. Por el contrario, los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza exclusivamente para realizar operaciones económicas con derecho a deducción no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, sino que les resulta aplicable, a efectos del régimen de deducción, el apartado 2 del citado artículo 17 de la Directiva».

44. Así pues, el Tribunal de Justicia no establece ninguna distinción entre las diferentes excepciones previstas en el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. Este enfoque, que fue después confirmado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (25) excluye, en mi opinión, la interpretación según la cual la excepción prevista en la letra d) permite la aplicación de una prorrata de deducción respecto de todos los bienes y servicios adquiridos por

un sujeto pasivo mixto.

45. Esta constatación bastaría, en principio, para concluir que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva se opone a una normativa como la aplicable en el asunto principal, que obliga a un gran número de sujetos pasivos que desarrollan actividades mixtas a determinar el importe deducible mediante la aplicación de una prorrata respecto de la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo. En la parte que viene a continuación demostraré que la interpretación teleológica del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de esta Directiva conduce a la misma conclusión que la realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Portugal Telecom. (26)

3. Sobre la interpretación teleológica del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva

46. Habida cuenta del carácter de excepción que tiene el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, la conclusión que se extrae de la sentencia Portugal Telecom, (27)según la cual esta disposición sólo comprende los bienes y servicios de uso mixto, me parece completamente lógica, en la medida en que, por lo general, las excepciones no tienen un ámbito más amplio que la regla general a la que deroga. (28)

47. Esta conclusión también queda confirmada por la finalidad que persiguen las excepciones enumeradas en el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

48. Así pues, de los trabajos preparatorios de la Sexta Directiva (29) se desprende que este párrafo tercero «pretende evitar la desigualdades en la aplicación del impuesto. Dichas desigualdades pueden jugar a favor o en contra del sujeto pasivo, dado que el carácter a tanto alzado de la prorrata general puede suponer deducciones superiores o inferiores a las que autorizaría la afectación real. En este sentido, los Estados tienen la facultad de autorizar o de obligar a los sujetos pasivos a determinar prorratas especiales y a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a la actividad gravada, siempre y cuando el sujeto pasivo pueda demostrar dicha afectación mediante la llevanza de contabilidades separadas».

49. Las desigualdades a las que hacen referencia los trabajos preparatorios aparecen cuando los ingresos obtenidos por cada una de las actividades del sujeto pasivo no son proporcionales a la importancia de los costes, incluido el IVA, soportados por la adquisición de los bienes y servicios de uso mixto. En tal caso, la prorrata general, establecida con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 de la Sexta Directiva, esto es, en base al volumen de negocios, no reflejaría de manera adecuada la parte del IVA relativa a las operaciones gravables, dado que dicha prorrata se basa en una presunción falsa. (30)

50. A modo de ejemplo, cuando un sujeto pasivo mixto obtiene la mayor parte de su volumen de negocios de sus operaciones exentas (por ejemplo, de servicios financieros o de seguros), que no conllevan derecho a deducción, mientras que los bienes y servicios de uso mixto adquiridos por el sujeto pasivo se utilizan principalmente para operaciones gravables con derecho a deducción, la prorrata de deducción, calculada de conformidad con el artículo 19 de la Sexta Directiva basándose en la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo, arroja necesariamente un importe deducible inferior al determinado sobre la base de la utilización real de dichos bienes y servicios.

51. Al contrario, si la mayor parte del volumen de negocios proviene de operaciones gravables, mientras que los bienes y servicios de uso mixto adquiridos son utilizados principalmente para operaciones exentas, el importe deducible resultante de la aplicación de la prorrata general es

«demasiado elevado» en relación con la utilización real de dichos bienes y servicios. En ambos casos, el valor de la prorrata, determinado según el método de cálculo previsto en el artículo 19 de la Sexta Directiva, estaría distorsionado, dado que la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo mixto no se corresponde con la utilización real de los bienes y servicios de uso mixto. (31)

52. Con el fin de evitar estas desigualdades y garantizar así la neutralidad del IVA, las excepciones enumeradas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a) a d), de la Sexta Directiva permiten a los Estados Miembros autorizar u obligar a los sujetos pasivos a aplicar uno de los otros métodos de cálculo para determinar el importe deducible. (32)

53. Mientras que el método de cálculo general previsto en el artículo 19 de la Sexta Directiva tiene como fin simplificar la determinación de la «parte del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las [operaciones gravadas]» en el sentido del párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de esta Directiva, el párrafo tercero del mismo apartado pretende *reducir las desigualdades* creadas por este mismo mecanismo de simplificación. (33) En línea con estos principios, el Tribunal de Justicia ha declarado que este párrafo pretende permitir a los Estados miembros aplicar otros métodos de cálculo a fin de llegar a resultados *más precisos* en la determinación de la amplitud del derecho a deducción. (34)

54. Ahora bien, en lo referente a los bienes y servicios utilizados *exclusivamente* para realizar bien operaciones gravables, bien operaciones exentas, es fácil determinar con precisión el importe deducible sin recurrir a mecanismos de simplificación. Por tanto, en cuanto a dichos bienes y servicios, la prorrata de deducción sería, en todo caso, del 100 % y del 0 %, respectivamente. Por este motivo, el objetivo de simplificación no se aplica a dichos bienes y servicios y no justifica por tanto ninguna aproximación del importe deducible.

55. En cambio, la aplicación a dichos bienes y servicios de un método de cálculo por aproximación sería contraria al principio de neutralidad del IVA. En primer lugar, privaría a los sujetos pasivos mixtos del derecho, consagrado en la Sexta Directiva, a deducir la totalidad del IVA soportado sobre las adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente para las necesidades de las operaciones gravadas. En segundo lugar, permitiría deducciones no contempladas en esta Directiva, en la medida en que autorizaría la deducción de una parte del IVA soportado sobre las adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente para operaciones exentas.

56. Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, sólo se permiten excepciones al derecho a deducción en los casos expresamente previstos por la Sexta Directiva. (35) Tengo serias dudas de que el legislador de la Unión deseara las considerables excepciones descritas anteriormente, tal como las proponen el Gobierno italiano y la Comisión.

57. Ni el texto de la Sexta Directiva ni los trabajos preparatorios relativos a ésta contienen ninguna indicación de que el legislador tuviera tal voluntad. (36) En cambio, el hecho de que la excepción prevista en la letra d) figure en el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva muestra claramente, en mi opinión, que se trata precisamente de una excepción al cálculo de la prorrata general, prevista en el párrafo segundo de dicho apartado y en el artículo 19 de esta Directiva, y no de una excepción al principio más general, consagrado en el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, según el cual el sujeto pasivo está autorizado a deducirse el IVA soportado «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas».

58. Contrariamente a lo que alega el Gobierno italiano, estimo que la facultad que da la legislación italiana (37) a los sujetos pasivos para que puedan optar por la separación de sus

actividades, de manera que, al ejercitar esta opción, estos tendrían, según este Gobierno, el derecho a deducirse íntegramente el IVA soportado sobre las adquisiciones relativas a sus operaciones gravables, pero no podría deducirse el IVA soportado sobre las adquisiciones relativas a sus operaciones exentas o no imponibles, no influye en la apreciación de la compatibilidad de esta normativa con la Sexta Directiva.

59. Una opción como ésta, de carácter puramente facultativo, hace que la deducción prevista en la Sexta Directiva dependa de una elección del sujeto pasivo, lo que no es compatible con el objetivo de esta Directiva, que es garantizar una amplia armonización de las reglas en materia de IVA. (38)

60. Teniendo en cuenta todo lo anterior, considero que el Tribunal de Justicia, en principio, está en plenas condiciones para responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente afirmando que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva se opone a una normativa nacional que obliga a sujetos pasivos mixtos a determinar el importe del IVA deducible mediante la aplicación de una prorata, establecida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 de esta Directiva, respecto de la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, independientemente de cuál sea su uso.

61. Sin embargo, por si resulta de utilidad y por ser exhaustivo, formularé las siguientes observaciones sobre los métodos de cálculo que pueden imponer los Estados miembros en virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva. Estas observaciones permiten refutar igualmente la alegación expuesta por el Gobierno italiano según la cual la interpretación que propongo sobre el ámbito de aplicación de esta disposición la vacía de sentido, en la medida en que, si se aceptara, se limitaría a repetir lo que impone de todos modos el párrafo primero del mismo apartado.

D – Sobre los métodos de cálculo autorizados por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva

62. Según su tenor literal, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva prevé que la deducción se efectúe «conforme a la regla prevista en el párrafo primero».

63. Reconozco que esta referencia al principio general de la prorata, que aparece en el párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, plantea dificultades de interpretación, en particular, en lo tocante a los métodos de cálculo autorizados por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de esta Directiva.

64. Sin embargo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aporta dos aclaraciones útiles sobre este particular.

65. En primer lugar, aunque la Sexta Directiva no establece de manera precisa los métodos de cálculo que pueden emplear los Estados miembros en virtud de las excepciones que figuran en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a) a d), de la Sexta Directiva, dichas excepciones permiten aplicar *otros* métodos de cálculo distintos de los previstos en el artículo 19 de esta Directiva, lo que se ve apoyado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. (39)

66. De ello se desprende, de rebote y contrariamente a lo alegado por el Gobierno italiano y la Comisión, (40) que la referencia que hace el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva al párrafo primero de dicho apartado no alude al método de cálculo previsto en el párrafo segundo del mismo apartado y en el artículo 19 de esta Directiva, sino solamente al principio general de la prorrata, según el cual sólo se admite la deducción de la parte del IVA proporcional al importe relativo a las operaciones con derecho a deducción. (41)

67. Por consiguiente, me parece que la excepción prevista en la letra d) permite aplicar otras prorratas distintas de la prorrata «estándar», establecida en el artículo 19 de esta Directiva. (42) Si bien esta excepción concede a los Estados miembros libertad para determinar un método de cálculo, no puede autorizar una normativa como la que se aplica en el asunto principal, que extiende el método contemplado en dicho artículo 19 más allá del ámbito de aplicación del régimen de la prorrata de deducción, a saber, a bienes y servicios que se han utilizado exclusivamente para realizar operaciones gravables o exentas.

68. En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva pretende permitir que los Estados miembros tengan en cuenta las características específicas de ciertas actividades de los sujetos pasivos a fin de llegar a resultados más precisos en la determinación de la amplitud del derecho a deducción. (43) También se deduce de ello que los Estados miembros deben, al ejercer las facultades que les confiere dicho precepto, respetar el efecto útil del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva y observar los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. (44)

69. Una normativa como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente no cumple ninguno de los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia. Así pues, al obligar a los sujetos pasivos mixtos a determinar el importe deducible mediante la aplicación de una prorrata aproximativa, (45) establecida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 de la Sexta Directiva, respecto de la totalidad de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo, esto es, sobre una base más amplia que la prevista en la Sexta Directiva, tal normativa implica necesariamente unos resultados menos precisos que los resultantes de la prorrata «estándar». (46) Además, como se ha ilustrado anteriormente, (47) el método contemplado por esta normativa produce unos resultados incompatibles con el principio de neutralidad del IVA.

70. En conclusión, el examen de los métodos de cálculo autorizados por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva conduce igualmente a la afirmación de que una normativa como la considerada en el asunto principal no es compatible con esta Directiva.

V – Conclusión

71. A tenor de las explicaciones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia dar respuesta a la cuestión prejudicial planteada por la Commissione tributaria regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma, Italia) de la siguiente manera:

Los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a una práctica de la Administración tributaria nacional, como las controvertidas en el litigio principal, que obligan a los sujetos pasivos que efectúan indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho a determinar el importe del

impuesto sobre el valor añadido deducible mediante la aplicación de una prorrata, establecida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 de esta Directiva, respecto de la totalidad de los bienes y servicios adquiridos, incluidos los bienes y servicios utilizados exclusivamente para realizar bien operaciones con derecho a deducción, bien operaciones que no conlleven tal derecho.

1 Lengua original: francés.

2 Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 Véanse el artículo 411, apartado 1, y el artículo 413 de la Directiva 2006/112.

5 El artículo 17, apartados 2 y 5, y el artículo 19 de la Sexta Directiva contienen disposiciones que se corresponden, *mutatis mutandis*, con los artículos 168, 173, 174 y 175 de la Directiva 2006/112.

6 De la resolución de remisión se desprende que uno de estos dictámenes concluyó que su importancia era del 0,22 % y el otro, que era igual a cero.

7 Sentencia de 1 de junio de 2006, Innoventif (C?453/04, EU:C:2006:361), apartado 29, y auto de 25 de enero de 2007 Koval'ský (C?302/06, EU:C:2007:64), apartado 17 y jurisprudencia citada.

8 Véanse, de manera similar, las conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs en el asunto Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:111), punto 71.

9 Véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 56 y jurisprudencia citada. Para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción y formar parte de los elementos constitutivos del precio de estas operaciones. No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. Véase la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496), apartados 23 y 24 y jurisprudencia citada.

10 Véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 57 y jurisprudencia citada.

11 Véase la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), apartado 16 y jurisprudencia citada.

12 A menudo los bienes y servicios de uso mixto son gastos generales que se imputan tanto a las operaciones gravadas del sujeto pasivo como a sus operaciones exentas.

13 Véanse también las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto

Abbey National (C-408/98, EU:C:2000:207), punto 10. Las operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que, por tanto, no conllevan derecho a deducción deben excluirse del cálculo de la prorata de deducción contemplado en los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva. Véase la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), apartado 54 y jurisprudencia citada.

14 Véanse también las conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punto 33, que señala que la regla general del cálculo de la prorata, establecida en el artículo 19, de la Sexta Directiva, «permite, en principio, un cálculo equitativo y razonablemente exacto de la cuantía finalmente deducible». Véanse también las conclusiones del Abogado General Mengozzi presentadas en el asunto Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2015:777), punto 92.

15 El carácter excepcional del párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se deduce de la expresión con la que se introduce este párrafo («Esto no obstante, los Estados miembros podrán»). Los Estados miembros no están obligados a limitarse a uno solo de los métodos enumerados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero. Véase la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 38.

16 Corresponde al actual artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112. Según el Gobierno italiano, el texto del artículo 174 de la Directiva 2006/112 (antiguo artículo 19 de la Sexta Directiva) aparece esencialmente reproducido en el artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72.

17 Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), apartado 19. Incidentalmente, deseo señalar que el significado de la fórmula «prever la exclusión del derecho a deducción en determinadas condiciones», que el Tribunal de Justicia emplea en el apartado antes citado y en el apartado 23 de la misma sentencia, no es evidente. Sin embargo fue reproducida en la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), apartado 31.

18 Me parece que la posición de la Comisión ha evolucionado a lo largo del procedimiento ante el Tribunal de Justicia. En sus observaciones escritas, estimaba que el régimen italiano en cuestión era manifiestamente contrario al principio de neutralidad del IVA, al obligar al sujeto pasivo a aplicar el método de prorata, independientemente del uso dado a los bienes y servicios adquiridos.

19 Por una parte, el uso de la expresión «allí enunciadas» en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), podría inclinar la balanza en favor de la interpretación apoyada por el Gobierno italiano y por la Comisión, según la cual este término estaría relacionado con las «operaciones» efectuadas por el sujeto pasivo, más que con los «bienes y servicios» adquiridos por éste. Por otra parte, la expresión «todos los bienes y servicios» podría indicar solamente que la excepción prevista en la letra d) no autoriza, contrariamente a las previstas en las letras a) a c), a aplicar una prorata distinta a cada sector de actividad del sujeto pasivo o para una parte de los bienes y servicios de uso mixto, sino que únicamente autoriza la aplicación de la prorata a la totalidad de dichos bienes y servicios. La comparación de las diversas versiones lingüísticas de la Sexta Directiva no aporta ninguna aclaración al respecto.

20 Debo señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta tanto su tenor y sus objetivos como el contexto de dicha disposición y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. Véase la sentencia de 12 de junio de 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757), apartado 59.

21 Según lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, éste se aplica «en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción [...] y operaciones que no conlleven tal derecho».

22 Observo que, si bien el Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (C-204/03, EU:C:2005:588), apartado 25, que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva «sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos», de una lectura atenta de esta sentencia se desprende que esta afirmación se realizó en un contexto en el que el Tribunal de Justicia constató que dicho apartado no permitía una limitación del derecho a deducción de los «sujetos pasivos totales», es decir, de los sujetos pasivos que sólo efectúan operaciones gravadas.

23 Véanse las sentencias de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 60; de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 26, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110), apartado 38.

24 Sentencia de 6 de septiembre de 2012, (C-496/11, EU:C:2012:557), apartados 39 a 41.

25 Véase la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 26.

26 Sentencia de 6 de septiembre de 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

27 Sentencia de 6 de septiembre de 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557).

28 Las estrechas correlaciones entre la excepción prevista en la letra d) y el principio general de la prorrata establecido en el párrafo primero del artículo 71, apartado 5, de la Sexta Directiva también se derivan de la referencia expresa que hace la primera excepción «a la regla prevista en el párrafo primero».

29 Exposición de motivos de la propuesta inicial de la Sexta Directiva de 29 de junio de 1973, Suplemento 11/73 del *Boletín de las Comunidades Europeas*, p. 19. En la redacción propuesta, el párrafo tercero del artículo 17, apartado 5, sólo contenía tres excepciones, que se corresponden con las excepciones que aparecen en las letras a) a c) de la Directiva adoptada. No existe ninguna razón para suponer que el objetivo del párrafo tercero haya sido modificado por las excepciones adicionales enunciadas en las disposiciones de las letras d) y e), que fueron añadidas durante el procedimiento legislativo.

30 Véase el punto 30 de las presentes conclusiones.

31 *El apartado 2 del artículo 19 puede reducir estas desigualdades en cierta medida, al disponer que, para el cálculo de la prorrata enunciada en el apartado 1 de dicho artículo, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativo a determinadas operaciones accesorias. Véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-777/01, EU:C:2004:243), apartado 75. Sin embargo esto no pondría remedio a las desigualdades derivadas de un volumen de negocios elevado en las operaciones exentas, lo que queda ilustrado en el caso de autos.*

32 Véase la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), apartado 19.

33 No comparto la opinión del Gobierno italiano de que las excepciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva pretenden igualmente simplificar la determinación del importe deducible. Véanse también las conclusiones presentadas por el Abogado General Cruz Villalón en el asunto BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245), punto 42.

34 Véase la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), apartado 29. Véanse también las sentencias de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), apartado 18, y de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), apartado 24.

35 Véase la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557), apartado 35 y jurisprudencia citada.

36 Efectivamente, la excepción prevista en la letra d) no figuraba en la propuesta inicial de la Comisión de 29 de junio de 1973 (Propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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) [COM(73)950 final] ni en la propuesta modificada de 26 de julio de 1974 (Modificaciones a la propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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) [COM(74)795 final]. Fue añadida, sin explicación, antes de la adopción de la Directiva por el Consejo. El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se basa en la regla de la prorrata establecida en el artículo 11, apartados 2, párrafo tercero, y 3, de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967 (DO 1967, 71, p. 1303), que deja a los Estados miembros la fijación de los criterios de determinación del importe deducible.

37 Artículo 36, apartado 3, del DPR n.º 633/72. Observo que el órgano jurisdiccional remitente no hace ninguna referencia a esta disposición nacional, que permite la aplicación separada del impuesto relativo a determinadas actividades del sujeto pasivo.

38 Debo añadir que la posibilidad, prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra a), de esta Directiva, de autorizar la aplicación de una prorrata distinta para cada uno de los sectores de actividad del sujeto pasivo, sólo comprende los bienes y servicios de uso mixto y no justifica por tanto la normativa italiana, que abarca la totalidad de los bienes y servicios adquiridos.

39 Véanse el auto de 13 de diciembre de 2012, Debiasi (C?560/11, EU:C:2012:802), apartado 39, y las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C?488/07, EU:C:2008:750), apartado 19, y de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), apartado 15.

40 En este sentido, la Comisión se apoya en la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), apartado 20. Admito que esta sentencia puede prestarse a confusión en cuanto al método de cálculo que se puede aplicar con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, en la medida en que el Tribunal de Justicia parece establecer una distinción entre esta excepción y las otras excepciones previstas en el mismo párrafo. Aunque esta distinción se reproduce también en la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541), apartado 51, no aparece, no obstante, ni en la jurisprudencia anterior (véase la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland, C?488/07, EU:C:2008:750), apartado 21, ni en la jurisprudencia más reciente (véase la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais, C?183/13, EU:C:2014:2056), apartado 25.

41 Esta distinción entre el *principio de prorrata* y la *regla de cálculo de la prorrata* es más notable en la Directiva 2006/112, que derogó y sustituyó la Sexta Directiva con fecha de efectos a 1 de enero de 2007. Así, el artículo 173, apartado 2, letra d), de esta Directiva remite específicamente a la «regla prevista en el párrafo primero del apartado 1», que corresponde al párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, y no al apartado 1 en su totalidad, lo que también habría incluido la regla de cálculo de la prorrata.

42 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245), punto 29, que señala que la excepción prevista en la letra d) implica «la posibilidad de otras prorratas». Véanse también las conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:120), punto 59.

43 Véanse el punto 53 y la nota 32 de las presentes conclusiones.

44 Véase la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), apartado 16. Véanse también las sentencias de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541), apartado 52, y de 10 de julio de 2014, Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), apartado 27.

45 Véase el punto 30 de las presentes conclusiones.

46 No puedo estar de acuerdo con la alegación aducida por la Comisión, según la cual la excepción prevista en la letra d) permite tal normativa, en la medida en que considera que sólo tiene carácter excepcional y da lugar a resultados más precisos que la prorrata «estándar» prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Desde mi punto de vista, tal normativa produce necesariamente unos resultados menos precisos y, por consiguiente, es contraria al objetivo de neutralidad fiscal que persiguen las excepciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva.

47 Véanse los puntos 54 y 55 de las presentes conclusiones.