



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 16 de junio de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 173, apartado 1 — Bienes y servicios utilizados simultáneamente para las operaciones sujetas y para las operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación del importe de la deducción del impuesto sobre el valor añadido — Prorrata de deducción — Artículo 174 — Prorrata de deducción calculada aplicando una clave de reparto según el volumen de negocios — Artículo 173, apartado 2 — Régimen excepcional — Artículo 175 — Regla de redondeo de la prorrata de deducción — Artículos 184 y 185 — Regularización de las deducciones»

En el asunto C-186/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Münster (Tribunal Tributario de Münster, Alemania), mediante resolución de 17 de marzo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de abril de 2015, en el procedimiento entre

Kreissparkasse Wiedenbrück

y

Finanzamt Wiedenbrück,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. D. Šváby, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský (Ponente) y M. Vilaras, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Kreissparkasse Wiedenbrück, por el Sr. O. Peters, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 173, apartado 2, del artículo 175, apartado 1, y del artículo 184 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Dicha petición se presentó en un litigio entre la Kreissparkasse Wiedenbrück (en lo sucesivo, «Kreissparkasse») y el Finanzamt Wiedenbrück (Oficina tributaria de Wiedenbrück, Alemania), relativo a la regla de cálculo que procede aplicar para determinar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») devengado o ingresado al adquirir bienes y servicios utilizados para efectuar simultáneamente operaciones que dan derecho a deducir y operaciones que no conllevan tal derecho (en lo sucesivo, «bienes y servicios de uso mixto»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

- 3 Bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el artículo 17 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establecía lo siguiente en su apartado 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 prorratea 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 [a] determinar una prorratea 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 prorratea 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;

[...]»

4 El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorata de deducción», establecía lo siguiente en su apartado 1:

«La prorata 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 [A] del artículo 11.

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

5 La Sexta Directiva fue derogada por la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

Directiva 2006/112

6 El considerando 3 de la Directiva 2006/112 expone lo siguiente:

«Para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han efectuado dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva.»

7 El artículo 173 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción [...] y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorata 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, y a llevar 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 del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

[...]»

- 8 El artículo 174, apartado 1, de la misma Directiva establece que:

«La prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren las cuantías siguientes:

- a) en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generen el derecho a la deducción [...];
- b) en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones incluidas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

Los Estados miembros podrán incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 73.»

- 9 El artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

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

- 10 El artículo 184 de la referida Directiva establece lo siguiente:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

- 11 El artículo 185, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.»

- 12 El artículo 186 de la Directiva 2006/112 dispone:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

- 13 Los artículos 411 a 414 de la citada Directiva se encuentran en el capítulo 3, rubricado «Incorporación al Derecho nacional y entrada en vigor», de su título XV.

14 El artículo 411 de la Directiva es del siguiente tenor:

«1. Quedan derogadas la Directiva 67/227/CEE y la [Sexta Directiva], sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros respecto a los plazos de incorporación al Derecho interno y de aplicación de dichas Directivas que figuran en la parte B del anexo XI.

2. Las referencias a las Directivas derogadas se entenderán hechas a la presente Directiva y se leerán con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en el anexo XII.»

15 A tenor del artículo 412 de la Directiva 2006/112:

«1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 2, apartado 3, artículo 44, artículo 59, apartado 1, artículo 399 y en el anexo III, punto 18), con efectos a 1 de enero de 2008. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones, así como una tabla de correspondencias entre las mismas y la presente Directiva.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.»

16 El artículo 413 de la Directiva establece:

«La presente Directiva entrará en vigor el 1 de enero de 2007.»

17 El artículo 414 de la misma Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.»

Derecho alemán

18 El artículo 15, apartado 4, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), rubricado «Derecho a deducir», establece:

«Si el empresario utiliza sólo parcialmente para realizar operaciones excluidas del derecho a deducción un bien entregado, importado o adquirido dentro de la Comunidad para su empresa, u otra prestación, no será deducible la parte de las cuotas soportadas imputable económicamente a las operaciones que den lugar a la exclusión del derecho a deducción. El empresario podrá estimar de un modo razonable los importes que no dan derecho a deducción. Sólo será posible determinar la parte no deducible de las cuotas soportadas en función de la relación entre las operaciones que excluyen la deducción del impuesto soportado y las que dan derecho a deducción si no es posible ninguna otra imputación económica.»

19 El artículo 15a, apartado 1, de la UStG está redactado en los siguientes términos:

«Cuando las modificaciones de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones inicialmente practicadas se producen dentro de los cinco años desde la primera utilización de un bien de inversión que no sólo se ha utilizado una vez para efectuar operaciones,

deberá practicarse una compensación, para cada año civil correspondiente a esas modificaciones, mediante una regularización de la deducción de los impuestos que habían gravado los costes de adquisición y de producción. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 20 La Kreissparkasse es una entidad de crédito.
- 21 La Kreissparkasse determinó que la prorrata de deducción aplicable al IVA que había gravado su adquisición de bienes y servicios de uso mixto fue del 13,55 % por el ejercicio de 2009 y del 13,18 % por el ejercicio de 2010, porcentajes que redondeó al 14 %. Al efectuar el cálculo, para esos ejercicios, del importe de las regularizaciones que debía llevar a cabo de conformidad con el artículo 15a de la UStG a raíz de su renuncia a un régimen de exención tributaria de las operaciones realizadas con su clientela profesional, la Kreissparkasse también aplicó prorratas de deducción que redondeó al 14 %.
- 22 Tras una inspección tributaria realizada en el año 2011 y referente a los citados ejercicios, la Kreissparkasse fue objeto, en virtud de dos resoluciones de la Oficina tributaria de Wiedenbrück fechadas el 3 de enero de 2012, de una liquidación complementaria del impuesto, motivada por haber redondeado indebidamente a la unidad superior las prorratas de deducciones del IVA.
- 23 La Kreissparkasse interpuso una reclamación contra ambas resoluciones, invocando lo dispuesto en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112, de donde resulta, a su entender, que la prorrata de deducción debe redondearse a una cifra que no rebase la unidad superior.
- 24 Mediante resolución de 13 de junio de 2012, la Oficina tributaria de Wiedenbrück desestimó la reclamación, en lo esencial, al considerar que el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 sólo es aplicable cuando el Estado miembro de que se trate no ha utilizado la facultad proporcionada por el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva, de establecer una excepción al método de cálculo establecido en el artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva. Sin embargo, según dicha Oficina, la República Federal de Alemania utilizó esa facultad, ya que, de conformidad con el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la UStG, la prorrata de deducción debe determinarse, en la medida de lo posible, con arreglo al método denominado «de imputación económica».
- 25 Mediante un recurso interpuesto el 16 de julio de 2012 ante el Finanzgericht Münster (Tribunal Tributario de Münster, Alemania), la Kreissparkasse impugnó la resolución de la Oficina tributaria de Wiedenbrück de 13 de junio de 2012. El tribunal remitente señala que, en el apartado 21 de la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), el Tribunal de Justicia declaró que la regla de redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no es aplicable cuando los bienes y servicios de que se trate estén sometidos a un régimen especial conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de esa misma Directiva. No obstante, alberga dudas respecto a la cuestión de si esta solución también es válida en lo que respecta al artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 26 En esas circunstancias, el Finanzgericht Münster (Tribunal Tributario de Münster) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Están los Estados miembros obligados a aplicar la regla de redondeo del artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 cuando la prorrata se calcula según uno de los métodos especiales del artículo 173, apartado 2, letras a), b), c) o d), de dicha Directiva?
- 2) ¿Están los Estados miembros obligados a aplicar la regla de redondeo del artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en caso de regularización de las deducciones con arreglo a los artículos 184 y siguientes de esta Directiva, cuando la prorrata referida en el artículo 175,

apartado 1, se calcula según uno de los métodos especiales del artículo 173, apartado 2, letras a), b), c) o d), de dicha Directiva o conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c), o d), de la Sexta Directiva?

- 3) ¿Están los Estados miembros obligados a efectuar una regularización de las deducciones con arreglo a los artículos 184 y siguientes de la Directiva 2006/112 aplicando la regla de redondeo (segunda cuestión) de tal manera que las deducciones que se regularicen se redondeen a un porcentaje entero, al alza o a la baja, a favor del sujeto pasivo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 27 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla del redondeo establecida en ese precepto cuando la prorrata de deducción se calcula de acuerdo con uno de los métodos especiales contemplados en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva.
- 28 A este respecto, debe recordarse que el artículo 175, apartado 1, de dicha Directiva se limita a decir que «[l]a cifra de prorrata de deducción, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior».
- 29 Por consiguiente, debe señalarse que ese tenor no permite responder a la primera cuestión prejudicial, toda vez que no contiene indicación alguna sobre una posible aplicación de la regla de redondeo establecida por este precepto al aplicar uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de la misma Directiva.
- 30 En estas circunstancias, el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse teniendo en cuenta el contexto en el que se inscribe esta disposición y los objetivos perseguidos por esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2016, *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, apartado 29).
- 31 Respecto al contexto en que se inscribe este precepto, ha de señalarse que el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 forma parte de un subconjunto de normas contenidas en el capítulo 2, titulado «Prorrata de deducción», del título X de esta Directiva. Las normas de ese capítulo tienen por objeto definir el régimen del derecho a deducir el IVA que haya gravado las adquisiciones de bienes o servicios de uso mixto.
- 32 Ese subconjunto está conformado en relación con el artículo 173, apartado 1, de dicha Directiva, cuyo párrafo primero establece el principio de deducción parcial del IVA que haya gravado este tipo de bienes o servicios. El párrafo segundo de esta norma precisa que la prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175 de la misma Directiva, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.
- 33 Estructurado de ese modo, el citado subconjunto de normas puede interpretarse en el sentido de que la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 puede aplicarse a cualquier situación en la que exista un bien o servicio de uso mixto.

- 34 No obstante, el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva establece los métodos para determinar el derecho a deducir que implican una excepción a lo dispuesto en el apartado 1 de ese artículo. Por lo tanto, debe examinarse, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por dicho artículo 173, apartado 2, si lo que se afirma en el apartado anterior de la presente sentencia puede verse afectado por la existencia de estas excepciones.
- 35 A este respecto, no se discute que la posibilidad que ofrece el artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112 de aplicar excepciones al método de cálculo del derecho a deducir establecido en el artículo 173, apartado 1, de esa Directiva tiene como finalidad que los Estados miembros puedan tener en cuenta las características de ciertas actividades del sujeto pasivo, a fin de llegar a resultados más precisos en la determinación de la amplitud del derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 36 Sin embargo, para determinar la prorrata de deducción al utilizar una de las posibilidades facilitadas a los Estados miembros por el artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112, aplicar una norma por la cual el porcentaje de deducción obtenido debe ser redondeado en la unidad superior resultaría contrario a dicho objetivo.
- 37 En efecto, puesto que se permite a los Estados miembros adoptar medidas para conseguir resultados más precisos al determinar el derecho a deducir, sería incoherente que los Estados miembros que optaran por esas medidas se vieran obligados a utilizar la regla de redondeo establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y, en consecuencia, que no pudieran adoptar y aplicar otra regla más precisa o más adaptada ni descartar cualquier redondeo del porcentaje de deducción obtenido.
- 38 Se desprende de lo anterior que, si bien un Estado miembro puede adoptar la regla de redondeo, establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112, para cualquier cálculo del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios de uso mixto, incluido el supuesto en que se utilice uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva, los Estados miembros son libres de no adoptar esa regla cuando el derecho a deducir se calcule de acuerdo con uno de esos métodos especiales.
- 39 Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya llegó a una conclusión parecida respecto a la interpretación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, y del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, al considerar, en el apartado 25 de la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo establecida en dicho artículo 19, apartado 1, cuando recurren a los métodos de cálculo previstos en el mencionado artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d) de esa misma Directiva, y pueden adoptar reglas propias de redondeo respetando los principios subyacentes en el sistema común del IVA.
- 40 Pues bien, esta jurisprudencia sigue siendo pertinente en la medida en que, por una parte, se desprende del considerando 3 de la Directiva 2006/112 que la aprobación de ésta no produjo cambios de fondo en la legislación vigente sobre el sistema común del IVA, excepto los casos de modificaciones sustanciales recogidas de manera exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva, y, por otra parte, los citados preceptos, que aparecen en los artículos 411 a 414 de dicha Directiva, no contienen referencia alguna a los artículos 173 a 175 de la misma Directiva, que son los abordados en el presente asunto.
- 41 Por consiguiente, debe darse a los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112 una interpretación parecida a la que se dio a los preceptos de la Sexta Directiva referentes al régimen de deducción del IVA aplicable a los bienes y servicios de uso mixto que aparecían, concretamente, en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, y en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva.

- 42 Se desprende de lo anterior que procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo establecida en ese precepto cuando la prorrata de deducción se calcula con arreglo a uno de los métodos especiales contemplados en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 43 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184 y siguientes de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de esta Directiva, en caso de regularización, cuando la prorrata de deducción se ha calculado con arreglo a uno de los métodos previstos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva o en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.
- 44 En primer lugar, debe recordarse que, como se ha observado en el apartado 41 de la presente sentencia, los métodos especiales previstos en el artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112 son parecidos a los previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.
- 45 En consecuencia, para responder a la segunda cuestión prejudicial, no es preciso distinguir si la prorrata de deducción se calcula aplicando uno de los métodos contemplados en el artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112 o aplicando uno de los métodos establecidos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.
- 46 En segundo lugar, el artículo 184 de la Directiva 2006/112 establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. De acuerdo con el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, la regularización se efectuará, en particular, cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones.
- 47 Se desprende de la interpretación conjunta de ambos preceptos que, por un lado, cuando, a raíz de la modificación de uno de los elementos inicialmente tomados en consideración para calcular las deducciones, resulta necesaria una regularización, el cálculo del importe de esa regularización debe dar como resultado que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar si esa modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente. Por otro lado, el cálculo de ese importe exige tener en cuenta los mismos elementos tomados en consideración inicialmente, excepto el que haya sido modificado.
- 48 Pues bien, la regla de redondeo establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 es un elemento que fue tomado en consideración para determinar el importe inicial de la deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, apartado 46).
- 49 No obstante, en el supuesto de que la prorrata de deducción se determine aplicando uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva, debe recordarse que, como se desprende del apartado 38 de esta sentencia, los Estados miembros no están obligados a utilizar esa regla de redondeo para determinar el importe inicial de la deducción.
- 50 Por consiguiente, sólo en el supuesto de que los Estados miembros hayan aplicado dicha regla para determinar el importe inicial de la deducción, quedan aquellos obligados, en caso de regularización, a aplicar la regla de redondeo establecida en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y ello

sin perjuicio del supuesto en que el elemento cuya modificación hace necesaria esta regularización consista en aplicar en adelante el método de cálculo establecido en el artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de esa Directiva o dicha regla de redondeo.

- 51 Por cuanto antecede, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 184 y siguientes de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros sólo están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de esa Directiva, en caso de regularización —cuando, en virtud de su legislación nacional, la prorrata de deducción ha sido calculada de acuerdo con uno de los métodos establecidos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva o en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva—, en el supuesto de que esa regla se haya aplicado para determinar el importe inicial de la deducción.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 52 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en virtud de los artículos 184 a 192 de esta Directiva, los Estados miembros están obligados a regularizar las deducciones efectuadas aplicando la regla de redondeo establecida en el citado artículo 175 de tal manera que la prorrata de la deducción que se ha de regularizar se redondee al porcentaje superior o inferior en favor del sujeto pasivo.
- 53 Pues bien, por una parte, se desprende de los autos a disposición del Tribunal de Justicia que, en el litigio principal, la prorrata de deducción se calculó de acuerdo con uno de los métodos especiales establecidos en el artículo 173, apartado 2, de la Directiva 2006/112 y que, para ese cálculo, el Derecho alemán no contempla que deba ser redondeada.
- 54 Por otra parte, se desprende de la resolución de remisión que la modificación de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones, que motivó la regularización de que se trata en el litigio principal, se debe a la renuncia de la Kreissparkasse al régimen de exención tributaria de sus operaciones mercantiles efectuadas con su clientela profesional, y no a la decisión del Estado miembro de que se trata de aplicar, en lo sucesivo, el método de cálculo establecido en el artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de esa Directiva o la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 55 Teniendo en cuenta las consideraciones del apartado 47 de esta sentencia, por lo tanto, en un asunto como el debatido en el litigio principal no procede aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en caso de regularización.
- 56 En tales circunstancias, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial.

Costas

- 57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

- 1) El artículo 175, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo establecida en ese precepto cuando la prorrata de deducción se calcula con arreglo a uno de los métodos especiales contemplados en el artículo 173, apartado 2, de esa Directiva.
- 2) Los artículos 184 y siguientes de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que los Estados miembros sólo están obligados a aplicar la regla de redondeo enunciada en el artículo 175, apartado 1, de esa Directiva, en caso de regularización —cuando, en virtud de su legislación nacional, la prorrata de deducción ha sido calculada de acuerdo con uno de los métodos establecidos en el artículo 173, apartado 2, de dicha Directiva o en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, 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, en el supuesto de que esa regla se haya aplicado para determinar el importe inicial de la deducción.

Firmas