ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

16 de junho de 2016 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Dedução do imposto pago a montante – Artigo 173.º, n.º 1 – Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributadas e para operações isentas (bens e serviços de uso misto) – Determinação do montante da dedução do imposto sobre o valor acrescentado – Pro rata de dedução – Artigo 174.º – Pro rata de dedução calculado por aplicação de uma chave de repartição segundo o volume de negócios – Artigo 173.º, n.º 2 – Regime derogatório – Artigo 175.º – Regra de arredondamento do pro rata de dedução – Artigos 184.º e 185.º – Regularização das deduções»

No processo C-186/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster, Alemanha), por decisão de 17 de março de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de abril de 2015, no processo

Kreissparkasse Wiedenbrück

contra

Finanzamt Wiedenbrück,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: D. Šváby, presidente de secção, de J. Malenovský (relator) e M. Vilaras, juizes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Kreissparkasse Wiedenbrück, por O. Peters, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 173.º, n.º 2, do artigo 175.º, n.º 1, e do artigo 184.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kreissparkasse Wiedenbrück (a seguir «Kreissparkasse») ao Finanzamt Wiedenbrück (Serviço Tributário de Wiedenbrück, Alemanha) a respeito do cálculo do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido ou pago quando da aquisição de bens e serviços utilizados para efetuar simultaneamente operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito (a seguir «bens e serviços de utilização mista»).

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

3 Sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», o artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir, «Sexta Diretiva»), previa, no seu n.º 5:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;
- d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

[...]»

4 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Cálculo do *pro rata* de dedução», prevê:

«*Pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º
- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador, o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a) do artigo 11.º

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

5 A referida diretiva foi revogada pela Diretiva 2006/112, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

Diretiva 2006/112

6 O considerando 3 da Diretiva 2006/112 enuncia:

«A fim de assegurar que as disposições sejam apresentadas de forma clara e racional, em consonância com o princípio de legislar melhor, é conveniente reformular a estrutura e a redação da diretiva, sem que daí resultem em princípio alterações substanciais da legislação existente. Deverá ser todavia efetuado um número reduzido de alterações substantivas, inerentes ao exercício de reformulação. As alterações desse tipo que venham a ser efetuadas são enumeradas exhaustivamente nas disposições que regem a transposição e a entrada em vigor da diretiva.»

7 O artigo 173.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«1. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O *pro rata* de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

2. Os Estados-Membros podem tomar as medidas seguintes:

- a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;
- b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;
- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo do n.º 1, relativamente a todos os bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

[...]»

8 O artigo 174.º, n.º 1, do mesmo diploma prevê:

«*Pro rata* de dedução resulta de uma fração que inclui os seguintes montantes:

a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução [...]

b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

Os Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam diretamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º»

9 O artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«*Pro rata* de dedução é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior.»

10 O artigo 184.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

11 O artigo 185.º, n.º 1, da referida diretiva enuncia:

«A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.»

12 O artigo 186.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Os Estados-Membros determinam as normas de aplicação dos artigos 184.º e 185.º»

13 Os artigos 411.º a 414.º da referida diretiva figuram no capítulo 3, sob a epígrafe «Transposição e entrada em vigor», do título XV da mesma.

14 O artigo 411.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«1. São revogadas a Diretiva 67/227/CEE e a [Sexta Diretiva], sem prejuízo das obrigações dos Estados-Membros relativas aos prazos de transposição e de aplicação das referidas diretivas, constantes da parte B do anexo XI.

2. As referências às diretivas revogadas devem entender-se como referências à presente diretiva e devem ser lidas de acordo com a tabela de correspondência constante do anexo XII.»

15 O artigo 412.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«1. Os Estados-Membros devem pôr em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento ao n.º 3 do artigo 2.º, ao artigo 44.º, ao n.º 1 do artigo 59.º, ao artigo 399.º e ao ponto 18) do anexo III com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2008. Os Estados-Membros devem comunicar imediatamente à Comissão o texto dessas disposições, bem como um quadro de correspondência entre as mesmas e a presente diretiva.

As disposições adotadas pelos Estados-Membros devem incluir uma referência à presente diretiva ou ser acompanhadas dessa referência aquando da sua publicação oficial. Os Estados-Membros estabelecem o modo como deve ser feita a referência.

2. Os Estados-Membros comunicarão à Comissão o texto das principais disposições de direito interno que adotarem no domínio regido pela presente diretiva.»

16 O artigo 413.º da referida diretiva dispõe:

«A presente diretiva entra em vigor em 1 de janeiro de 2007.»

17 O artigo 414.º da mesma diretiva está redigido nos seguintes termos:

«Os Estados-Membros são os destinatários da presente diretiva.»

Direito alemão

18 O § 15, n.º 4, da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Direito a dedução», prevê:

«Se o empresário só utilizar um produto ou outra prestação fornecidos, importados ou adquiridos na Comunidade em parte para realizar operações sem direito a dedução, a parte do imposto a montante economicamente afeta a essas operações não dá direito a dedução. O empresário pode proceder a uma estimativa razoável dos montantes que não dão direito a dedução. Só é permitido determinar a parte não dedutível do imposto pago a montante com base na proporção entre as operações não dedutíveis e as operações dedutíveis quando não for possível outra imputação económica.»

19 O § 15a, n.º 1, da UStG tem o seguinte teor:

«Se, em relação a um bem de investimento utilizado apenas uma vez para efeitos de operações, se alterarem, no prazo de cinco anos a contar da primeira utilização, as condições relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante, deve proceder-se a uma compensação em relação a cada ano afetado pela alteração, através de um ajustamento da dedução do imposto pago a montante correspondente aos custos de aquisição ou de fabrico. [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A Kreissparkasse é uma instituição de crédito.

21 A Kreissparkasse fixou o *pro rata* da dedução aplicável ao IVA que incidiu sobre a aquisição por si realizada de bens e serviços de uso misto em 13,55% para o exercício de 2009 e em 13,18% para o exercício de 2010, percentagens estas que arredondou para 14%. No cálculo, relativo a esses exercícios, do montante de regularização que tinha de realizar em conformidade com o § 15a da UStG devido à sua renúncia ao regime de isenção fiscal das operações

realizadas com a sua clientela profissional, a Kreissparkasse aplicou igualmente *pro ratas* de dedução arredondados para 14%.

22 Na sequência de uma fiscalização realizada no decurso do ano de 2011 sobre os referidos exercícios, a Kreissparkasse foi alvo de um reajustamento fiscal, nos termos de duas decisões do Serviço Tributário de Wiedenbrück datadas de 3 de janeiro de 2012, pelo facto de ter arredondado indevidamente para a unidade superior os *pro ratas* das deduções de IVA.

23 A Kreissparkasse reclamou dessas decisões, invocando as disposições do artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, de que resulta, segundo alega, que o *pro rata* da dedução deve ser arredondado para um número que não ultrapasse a unidade superior.

24 Por decisão de 13 de junho de 2012, o Serviço Tributário de Wiedenbrück indeferiu essa reclamação com a alegação de que o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 só é aplicável quando o Estado-Membro em causa não tiver usado a faculdade que lhe é oferecida pelo artigo 173.º, n.º 2, da mesma diretiva de derogar o método de cálculo previsto no artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, da referida diretiva. Ora, segundo aquele serviço, a República Federal da Alemanha exerceu aquela faculdade, pois, em conformidade com o § 15, n.º 4, terceiro período, da UStG, o *pro rata* da dedução deve ser fixado, na medida do possível, segundo o método dito da «afetação económica».

25 Por recurso interposto em 16 de julho de 2012 para o Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster, Alemanha), a Kreissparkasse contestou a decisão do Serviço Tributário de Wiedenbrück de 13 de junho de 2012. O tribunal de reenvio refere que, no n.º 21 do acórdão de 18 de dezembro de 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), o Tribunal de Justiça declarou que a regra de arredondamento prevista no artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não se aplica quando os bens e serviços em causa são submetidos a um dos regimes especiais previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da mesma diretiva. Mas exprime dúvidas quanto à questão de saber se essa solução vale igualmente para o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

26 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Münster (Tribunal Tributário de Münster) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os Estados-Membros são obrigados a aplicar a regra do arredondamento previsto no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112[...], quando o *pro rata* de dedução é calculado segundo um dos métodos especiais do artigo 173.º, n.º 2, alíneas a), b), c) ou d), da referida diretiva?

2) Os Estados-Membros são obrigados a aplicar a regra do arredondamento previsto no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112[...], à regularização das deduções nos termos dos artigos 184.º e seguintes da referida diretiva, quando o *pro rata* de dedução, na aceção do artigo 175.º, n.º 1, desta diretiva, é calculado de acordo com um dos métodos especiais previstos no artigo 173.º, n.º 2, alíneas a), b), c) ou d) desta diretiva ou de acordo com o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), da [Sexta Diretiva]?

3) Os Estados-Membros são obrigados a regularizar as deduções, em conformidade com o artigo 184.º e seguintes da Diretiva 2006/112[...], mediante a aplicação da regra do arredondamento – segunda questão prejudicial –, por forma a que o valor do IVA pago a montante objeto de regularização seja arredondado por excesso ou por defeito para a unidade a favor do sujeito passivo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

27 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não são obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista nessa disposição quando o *pro rata* da dedução for calculado segundo um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, da mesma diretiva.

28 A este respeito, há que referir que o artigo 175.º, n.º 1, da referida diretiva se limita a enunciar que «*pro rata* de dedução é determinado anualmente, fixado em percentagem e arredondado para a unidade imediatamente superior.»

29 Por conseguinte, deve constatar-se que esta redação não permite responder à primeira questão, pois não inclui nenhuma indicação quanto a uma eventual aplicação da regra de arredondamento prevista por essa disposição quando se aplica um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, da mesma diretiva.

30 Nestas condições, há que interpretar o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 tendo em conta o contexto em que essa disposição se insere e os objetivos prosseguidos pela referida diretiva (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2016, *Marchon Germany*, C-315/14, EU:C:2016:211, n.º 29).

31 No tocante ao contexto em que se insere a disposição, há que salientar que o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 faz parte de um subconjunto de disposições que estão inseridas no capítulo 2 com a epígrafe «*Pro rata* de dedução», do título X desta diretiva. As disposições deste capítulo têm por objeto a definição do regime do direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens e serviços de uso misto.

32 Este subconjunto é construído em torno do artigo 173.º, n.º 1, da referida diretiva, cujo primeiro parágrafo consagra o princípio da dedução parcial do IVA que incidiu sobre este tipo de bens ou serviços. O segundo parágrafo desta disposição precisa que o *pro rata* da dedução a utilizar é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º da mesma diretiva, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

33 Assim estruturado, o referido subconjunto de disposições pode ser lido no sentido de que a regra de arredondamento enunciada no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 é suscetível de ser aplicada a qualquer situação em que esteja em causa um bem ou serviço de uso misto.

34 Todavia, o artigo 173.º, n.º 2, da mesma diretiva prevê métodos de determinação do direito a dedução que derogam as disposições do n.º 1 deste artigo. Assim, há que verificar, à luz do objetivo prosseguido pelo artigo 173.º, n.º 2, se a constatação que consta do número anterior pode ser afetada por essas derrogações.

35 A este respeito, é pacífico que a possibilidade aberta pelo artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 de derrogação do método de cálculo do direito a dedução previsto no artigo 173.º, n.º 1, desta diretiva vista permitir aos Estados-Membros atingir, tendo em conta as características específicas da atividade do sujeito passivo, resultados mais precisos na determinação do âmbito do direito a dedução (v., neste sentido, acórdão de 10 de julho de 2014, *Banco Mais*, C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

36 Ora, a aplicação, na determinação do *pro rata* de dedução no momento da aplicação de uma das possibilidades dadas aos Estados-Membros pelo artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva

2006/112, de uma regra segundo a qual a percentagem de dedução obtida deve ser arredondada para o número que não ultrapasse a unidade superior seria contrária a esse objetivo.

37 Com efeito, dado que os Estados-Membros podem tomar medidas que lhes permitam atingir resultados mais precisos na determinação do direito a dedução seria incoerente que os Estados-Membros que optassem por essas medidas fossem obrigados a recorrer à regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e, por via de consequência, que não pudessem adotar e aplicar outra regra mais precisa ou mais adaptadas nem excluir o arredondamento da percentagem de dedução obtida.

38 Decorre das considerações precedentes que, embora a regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 possa ser adotada por um Estado-Membro para o cálculo do direito a dedução do IVA que incidiu na aquisição de bens ou serviços de uso misto, incluindo quando recorram a um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, dessa diretiva, os Estados-Membros têm a liberdade de não recorrer a essa regra quando o direito a dedução é calculado segundo um desses métodos derogatórios.

39 O Tribunal de Justiça chegou a uma conclusão semelhante no caso da interpretação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, e do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, ao considerar, no n.º 25 do acórdão de 18 de dezembro de 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), que os Estados-Membros não estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento enunciada no artigo 19.º, n.º 1, quando recorram aos métodos de cálculo previstos no referido artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), mas podem aplicar regras de arredondamento próprias, no respeito dos princípios subjacentes ao sistema comum do IVA.

40 Ora, esta jurisprudência permanece pertinente, dado que, por um lado, resulta do considerando 3 da Diretiva 2006/112 que a sua adoção não provocou uma alteração de fundo na legislação relativa ao sistema comum do IVA existente, com exceção dos casos de alterações substanciais que são reproduzidas de maneira exaustiva nas disposições relativas à transposição e à entrada em vigor dessa diretiva, e que, por outro lado, estas últimas disposições, que se encontram nos artigos 411.º a 414.º da referida diretiva, não contêm nenhuma referência aos artigos 173.º a 175.º da mesma, em causa no presente processo.

41 Destarte, há que fazer dos artigos 173.º a 175.º da Diretiva 2006/112 uma interpretação semelhante à que foi feita das disposições da Sexta Diretiva relativas ao regime de dedução do IVA aplicável aos bens e serviços de uso misto que constavam do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, e do artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta última diretiva.

42 Resulta das considerações precedentes que há que responder à primeira questão que o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista por essa disposição quando o *pro rata* de dedução for calculado segundo um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, dessa diretiva.

Quanto à segunda questão

43 Com a sua segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 184.º e seguintes da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros são obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, desta diretiva, em caso de regularização, quando o *pro rata* de dedução tenha sido calculado segundo um dos métodos previstos no artigo 173.º, n.º 2, da referida diretiva ou no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

44 Em primeiro lugar, há que recordar que, como se constatou no n.º 41 do presente acórdão, os métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 são semelhantes aos previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

45 Por conseguinte, para responder à segunda questão não há que distinguir consoante o *pro rata* de dedução é calculado por aplicação de um dos métodos previstos no artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 ou por aplicação de um dos métodos previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

46 Em segundo lugar, o artigo 184.º da Diretiva 2006/112 prevê que a dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Segundo o artigo 185.º, n.º 1, desta diretiva, a regularização deve ser feita designadamente em caso de alteração dos elementos inicialmente considerados para determinar o montante da dedução.

47 Decorre da leitura conjunta dessas duas disposições que, por um lado, quando, devido à alteração de um dos elementos inicialmente considerados no cálculo das deduções, se torne necessária a regularização, o cálculo do montante desta regularização deve levar a que o montante das deduções operadas afinal corresponda àquele que o sujeito passivo teria o direito de fazer se essa alteração tivesse inicialmente sido tida em conta. Por outro lado, o cálculo desse montante implica que se tenham em conta os elementos que foram inicialmente considerados, com exceção do que foi alterado.

48 Ora, a regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 constitui um elemento tomado em consideração para determinar o montante inicial da dedução (v., neste sentido, acórdão de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C?332/14, EU:C:2016:417, n.º 46)

49 Contudo, no caso de o *pro rata* de dedução ser determinado por aplicação de um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, da referida diretiva, há que recordar que, como decorre do n.º 38 do presente acórdão, os Estados-Membros não são obrigados a recorrer a esta regra de arredondamento para determinar o montante inicial da dedução.

50 Consequentemente, só no caso de os Estados-Membros terem aplicado a referida regra para determinar o montante inicial da dedução é que ficam obrigados, em caso de regularização, a aplicar a regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, sem prejuízo do caso em que o elemento que torna necessária a alteração consiste na aplicação para o futuro do método de cálculo previsto no artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva ou da referida regra de arredondamento.

51 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que os artigos 184.º e seguintes da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros só estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento enunciada no artigo 175.º, n.º 1, dessa diretiva, em caso de regularização, quando, em virtude da legislação nacional, o *pro rata* de dedução tenha sido calculado segundo um dos métodos previstos no artigo 173.º, n.º 2, da referida diretiva ou no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, no caso de essa regra ter sido aplicada para determinar o montante inicial da dedução.

Quanto à terceira questão

52 Com a sua terceira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros

são obrigados a regularizar, nos termos dos artigos 184.º a 192.º desta diretiva, as deduções efetuadas aplicando a regra de arredondamento prevista neste artigo 175.º de tal forma que o *pro rata* de dedução a regularizar seja arredondado para a percentagem superior ou inferior a favor do sujeito passivo.

53 Ora, por um lado, resulta dos elementos dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, no processo principal, o *pro rata* de dedução foi calculado segundo um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 e que, para o seu cálculo, o direito alemão não prevê o seu arredondamento.

54 Por outro lado, resulta da decisão de reenvio que a alteração de elementos tomados em consideração para a determinação do montante de deduções, que levaram à regularização em causa no processo principal, resulta da renúncia da Kreissparkasse ao regime de isenção fiscal das suas operações comerciais realizadas com a sua clientela profissional e não da decisão do Estado-Membro em causa de aplicar, para o futuro, o método de cálculo previsto no artigo 173.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva ou a regra de arredondamento prevista no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

55 Tendo em conta as considerações expendidas no n.º 47 do presente acórdão, num processo como o que está em causa no processo principal, não há que aplicar a regra de arredondamento enunciada no artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 em caso de regularização.

56 Nestas condições, não há que responder à terceira questão.

Quanto às despesas

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

1) **O artigo 175.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros não estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista por essa disposição quando o *pro rata* de dedução for calculado segundo um dos métodos derogatórios previstos no artigo 173.º, n.º 2, dessa diretiva.**

2) **Os artigos 184.º e seguintes da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que os Estados-Membros só estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento enunciada no artigo 175.º, n.º 1, dessa diretiva, em caso de regularização, quando, em virtude da legislação nacional, o *pro rata* de dedução tenha sido calculado segundo um dos métodos previstos no artigo 173.º, n.º 2, da referida diretiva ou no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, no caso de essa regra ter sido aplicada para determinar o montante inicial da dedução.**

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.