

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

16 giugno 2016 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Articolo 173, paragrafo 1 – Beni e servizi utilizzati nel contempo per operazioni imponibili e per operazioni esenti (beni e servizi a uso promiscuo) – Determinazione dell'importo della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto – Prorata di detrazione – Articolo 174 – Prorata di detrazione calcolato applicando un criterio di ripartizione secondo il volume d'affari – Articolo 173, paragrafo 2 – Regime di deroga – Articolo 175 – Regola di arrotondamento del prorata di detrazione – Articoli 184 e 185 – Rettifica delle detrazioni»

Nella causa C-186/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster, Germania), con decisione del 17 marzo 2015, pervenuta in cancelleria il 24 aprile 2015, nel procedimento

Kreissparkasse Wiedenbrück

contro

Finanzamt Wiedenbrück,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da D. Šváby, presidente di sezione, J. Malenovský (relatore) e M. Vilaras, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Kreissparkasse Wiedenbrück, da O. Peters, Steuerberater;
- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 173, paragrafo 2, dell'articolo 175, paragrafo 1, e dell'articolo 184 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag.

1).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Kreissparkasse Wiedenbrück (in prosieguo: la «Kreissparkasse») e il Finanzamt Wiedenbrück (Ufficio delle imposte di Wiedenbrück, Germania), in merito al calcolo del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta o assolta sull'acquisto di beni e servizi utilizzati per effettuare nel contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione (in prosieguo: i «beni e servizi a uso promiscuo»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La sesta direttiva

3 Sotto la rubrica «Origine e portata del diritto a deduzione», l'articolo 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), al paragrafo 5, così prevedeva:

«Per quanto riguarda i beni e i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la deduzione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;
- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;
- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;

(...)».

4 L'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, rubricato «Calcolo del prorata di deduzione», così recitava:

«Il prorata di deduzione previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

- al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a deduzione ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2

e 3,

– al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a deduzione. Gli Stati membri possono includere anche nel denominatore l'importo di sovvenzioni diverse da quelle di cui all'articolo 11 A, paragrafo 1, lettera a).

Il prorata viene determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato all'unità superiore».

5 La medesima direttiva è stata abrogata dalla direttiva 2006/112, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

Direttiva 2006/112

6 Il considerando 3 della direttiva 2006/112 recita:

«Per assicurare che le disposizioni siano presentate in modo chiaro e razionale, in armonia con il principio del miglioramento della regolamentazione, è opportuno procedere alla rifusione della struttura e del testo della direttiva, benché ciò non debba comportare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente. Un numero ridotto di modifiche sostanziali inerenti al processo di rifusione dovrebbe comunque essere apportato. I casi in cui queste modifiche sono effettuate sono riportati in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e l'entrata in vigore della direttiva».

7 L'articolo 173 di detta direttiva è così formulato:

«1. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione (...) sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.

2. Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;

c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la deduzione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la norma di cui al paragrafo 1, primo comma, relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;

(...)».

8 L'articolo 174, paragrafo 1, della stessa direttiva prevede:

«Il prorata di detrazione risulta da una frazione che presenta i seguenti importi:

a) al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione (...)

b) al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione.

Gli Stati membri possono includere nel denominatore l'importo delle sovvenzioni diverse da quelle direttamente connesse al prezzo delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 73».

9 L'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 dispone:

«Il prorata di detrazione è determinato su base annuale, in percentuale e viene arrotondato al massimo all'unità superiore».

10 L'articolo 184 di tale direttiva è redatto nei seguenti termini:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

11 L'articolo 185, paragrafo 1, della medesima direttiva stabilisce quanto segue:

«La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo».

12 L'articolo 186 della direttiva 2006/112 enuncia:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

13 Gli articoli da 411 a 414 di detta direttiva figurano nel capo 3, rubricato «Attuazione ed entrata in vigore», del titolo XV della stessa.

14 L'articolo 411 di tale direttiva è così formulato:

«1. La direttiva 67/227/CEE e la [sesta direttiva] sono abrogate, fatti salvi gli obblighi degli Stati membri relativi ai termini di attuazione nel diritto interno e di applicazione delle suddette direttive indicati nell'allegato XI, parte B.

2. I riferimenti alle direttive abrogate si intendono fatti alla presente direttiva e si leggono secondo la tavola di concordanza di cui all'allegato XII».

15 L'articolo 412 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«1. Gli Stati membri mettono in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi all'articolo 2, paragrafo 3, all'articolo 44, all'articolo 59, paragrafo 1, all'articolo 399 e all'allegato III, punto 18) con effetto al 1° gennaio 2008. Essi comunicano immediatamente alla Commissione il testo di tali disposizioni nonché una tavola di concordanza tra queste ultime e la presente direttiva.

Le disposizioni adottate dagli Stati membri contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di tale riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità di tale riferimento sono decise dagli Stati membri.

2. Gli Stati membri comunicano alla Commissione il testo delle disposizioni essenziali di diritto interno che essi adottano nel settore disciplinato dalla presente direttiva».

16 L'articolo 413 di detta direttiva dispone:

«La presente direttiva entra in vigore il 1° gennaio 2007».

17 L'articolo 414 della stessa direttiva è redatto nei seguenti termini:

«Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva».

Diritto tedesco

18 L'articolo 15, paragrafo 4, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), rubricato «Diritto a detrazione», dispone quanto segue:

«Qualora l'imprenditore utilizzi un bene ceduto, importato o acquistato all'interno della Comunità ai fini della sua impresa, o altra prestazione resagli, soltanto in parte per lo svolgimento di operazioni per le quali sia esclusa la detrazione, è indetraibile la quota di imposta assoluta a monte imputabile, da un punto di vista economico, alla conclusione di operazioni che non consentono la detrazione. L'imprenditore può determinare gli importi non detraibili mediante un'adeguata stima. La determinazione della quota indetraibile di imposta sulla base del rapporto fra le operazioni che escludono la detrazione e le operazioni che la consentono è ammissibile solo se non è possibile nessun altro collegamento economico».

19 L'articolo 15a, paragrafo 1, dell'UStG è così formulato:

«Qualora, nei primi cinque anni dal primo impiego di un bene d'investimento, utilizzato una sola volta per compiere operazioni, siano mutati gli elementi assunti ai fini della determinazione dell'importo delle detrazioni iniziali, dovrà essere effettuata una compensazione per ogni anno civile corrispondente a tali mutamenti, operando una rettifica della detrazione delle imposte a monte che hanno gravato sui costi di acquisto o di realizzazione (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

20 La Kreissparkasse è un istituto di credito.

21 La Kreissparkasse ha stabilito che il prorata di detrazione applicabile all'IVA gravante sull'acquisto da parte sua di beni e servizi a uso promiscuo era del 13,55% per l'esercizio 2009 e del 13,18% per l'esercizio 2010, percentuali che ha arrotondato al 14%. La Kreissparkasse ha inoltre applicato prorata di detrazione arrotondati al 14% in sede di calcolo, per i medesimi esercizi, dell'importo delle rettifiche che doveva effettuare ai sensi dell'articolo 15a dell'UStG in ragione della sua rinuncia al regime di esenzione fiscale delle operazioni concluse con la propria clientela commerciale.

22 In esito a un controllo fiscale operato nel corso del 2011 e vertente su detti esercizi, la Kreissparkasse è stata oggetto di una domanda di recupero, sulla base di due avvisi di accertamento dell'Ufficio delle imposte di Wiedenbrück del 3 gennaio 2012, poiché aveva indebitamente arrotondato all'unità superiore i prorata di detrazione dell'IVA.

23 La Kreissparkasse ha presentato un reclamo contro tali avvisi di accertamento facendo valere le disposizioni dell'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, da cui risulta, a suo dire, che il prorata di detrazione deve essere arrotondato a una cifra che non ecceda l'unità

superiore.

24 Con decisione del 13 giugno 2012, l'Ufficio delle imposte di Wiedenbrück ha respinto tale reclamo in quanto, in sostanza, l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 è applicabile solo se lo Stato membro interessato non si è avvalso della facoltà accordata dall'articolo 173, paragrafo 2, di tale direttiva di derogare al metodo di calcolo previsto all'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, di detta direttiva. Orbene, secondo l'Ufficio, la Repubblica federale di Germania si è avvalsa di tale facoltà giacché, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, terza frase, dell'UStG, il prorata di detrazione deve essere determinato, nei limiti del possibile, secondo il metodo detto «del collegamento economico».

25 Con ricorso proposto il 16 luglio 2012 dinanzi al Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster, Germania), la Kreissparkasse ha impugnato la decisione dell'Ufficio delle imposte di Wiedenbrück del 13 giugno 2012. Il giudice del rinvio rileva che, al punto 21 della sentenza del 18 dicembre 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750), la Corte ha stabilito che la regola di arrotondamento prevista all'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva non trova applicazione quando i beni e i servizi di cui trattasi sono assoggettati ad uno dei regimi speciali previsti all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della medesima direttiva. Ciò nondimeno, esso nutre dubbi se tale soluzione sia altrettanto valida per l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

26 Ciò posto, il Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli Stati membri siano tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] quando il prorata di detrazione è determinato secondo uno dei metodi speciali elencati all'articolo 173, paragrafo 2, lettere a), b), c) o d), della citata direttiva.

2) Se gli Stati membri siano tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], in caso di rettifica delle detrazioni ai sensi degli articoli 184 e seguenti della medesima direttiva, quando il prorata di detrazione ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 1, di detta direttiva è determinato secondo uno dei metodi speciali elencati all'articolo 173, paragrafo 2, lettere a), b), c) o d), della direttiva [2006/112] ovvero sulla base dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettere a), b), c) o d), della [sesta] direttiva.

3) Se gli Stati membri siano tenuti a rettificare le detrazioni ai sensi degli articoli 184 e seguenti della direttiva [2006/112] applicando la regola dell'arrotondamento – questione n. 2) – in modo tale che l'importo delle detrazioni da rettificare sia arrotondato all'unità intera, superiore o inferiore, a favore del contribuente».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

27 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola dell'arrotondamento prevista da tale disposizione, quando il prorata di detrazione è calcolato secondo uno dei metodi derogatori previsti all'articolo 173, paragrafo 2, di tale direttiva.

28 A tal riguardo è opportuno ricordare che l'articolo 175, paragrafo 1, di detta direttiva si limita a enunciare che «il prorata di detrazione è determinato su base annuale, in percentuale e viene

arrotondato al massimo all'unità superiore».

29 Occorre, dunque, constatare che tale formulazione non consente di rispondere alla prima questione, in quanto non contiene alcuna indicazione circa un'eventuale applicazione della regola di arrotondamento, prevista da tale disposizione, allorché sia attuato uno dei metodi derogatori di cui all'articolo 173, paragrafo 2, della stessa direttiva.

30 In tali circostanze, è necessario interpretare l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 tenendo conto del contesto nel quale tale disposizione si inserisce e degli obiettivi perseguiti da detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 7 aprile 2016, *Marchon Germany*, C?315/14, EU:C:2016:211, punto 29).

31 Per quanto riguarda il contesto in cui tale disposizione si inserisce, si deve osservare che l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 fa parte di un sottoinsieme di disposizioni che figurano nel capo 2, rubricato «Prorata di detrazione», del titolo X di detta direttiva. Le disposizioni di tale capo hanno ad oggetto la definizione del regime del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a uso promiscuo.

32 Tale sottoinsieme si incentra sull'articolo 173, paragrafo 1, di detta direttiva, il cui primo comma sancisce il principio della detrazione parziale dell'IVA gravante su tale categoria di beni o servizi. Il secondo comma della medesima disposizione precisa che il prorata di detrazione da utilizzare è determinato, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo, conformemente agli articoli 174 e 175 della stessa direttiva.

33 Così articolato, detto sottoinsieme di disposizioni può essere letto nel senso che la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 può trovare applicazione a ogni situazione in cui si tratti di un bene o servizio a uso promiscuo.

34 Ciò nondimeno, l'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva prevede metodi di determinazione del diritto alla detrazione che derogano alle disposizioni del paragrafo 1 di tale articolo. Pertanto, occorre esaminare, tenendo conto dell'obiettivo perseguito dallo stesso articolo 173, paragrafo 2, se la constatazione di cui al punto che precede possa essere messa in discussione dall'esistenza di tali deroghe.

35 A tal proposito, è pacifico che la possibilità, così offerta dall'articolo 173, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, di derogare al metodo di calcolo del diritto alla detrazione previsto all'articolo 173, paragrafo 1, di tale direttiva è intesa a consentire agli Stati membri di pervenire a risultati più precisi nella determinazione della portata del diritto alla detrazione, con particolare riferimento alle caratteristiche specifiche delle attività del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 10 luglio 2014, *Banco Mais*, C?183/13, EU:C:2014:2056, punto 29 e giurisprudenza citata).

36 Orbene, l'applicazione, ai fini della determinazione del prorata di detrazione in caso di attuazione di una delle possibilità offerte agli Stati membri dall'articolo 173, paragrafo 2, della direttiva 2006/112, di una regola secondo cui la percentuale di detrazione ottenuta deve essere arrotondata al massimo all'unità superiore contrasterebbe con un tale obiettivo.

37 Infatti, siccome agli Stati membri è consentito adottare misure volte a pervenire a risultati più precisi nella determinazione del diritto alla detrazione, sarebbe incoerente che gli Stati membri che optino per tali misure siano tenuti ad avvalersi della regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, senza poter, di conseguenza, adottare e applicare una regola più precisa o più idonea o escludere qualsiasi arrotondamento della percentuale di detrazione ottenuta.

38 Dalle considerazioni che precedono discende che, se è vero che la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 può essere adottata da uno Stato membro per ogni calcolo del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a uso promiscuo, incluso quando il medesimo Stato abbia fatto ricorso a uno dei metodi derogatori previsti dall'articolo 173, paragrafo 2, della medesima direttiva, gli Stati membri sono liberi di non avvalersi di detta norma quando il diritto alla detrazione è calcolato secondo uno di tali metodi derogatori.

39 La Corte è, d'altronde, giunta a una conclusione analoga a proposito dell'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, e dell'articolo 19, paragrafo 1, della sesta direttiva, considerando, al punto 25 della sentenza del 18 dicembre 2008, *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento enunciata da detto articolo 19, paragrafo 1, quando fanno ricorso ai metodi di calcolo previsti a detto articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, lettere a), b), c) o d), bensì possono adottare regole di arrotondamento proprie, nel rispetto dei principi su cui si fonda il sistema comune d'IVA.

40 Orbene, tale giurisprudenza rimane pertinente in quanto, da una parte, dal considerando 3 della direttiva 2006/112 emerge che l'adozione di quest'ultima non ha comportato modifiche sostanziali della legislazione esistente relativa al sistema comune d'IVA, ad eccezione dei casi di modifiche sostanziali che sono riportati in maniera esaustiva nelle disposizioni sull'attuazione e sull'entrata in vigore di tale direttiva, e, dall'altra, tali ultime disposizioni, comprese agli articoli da 411 a 414 di detta direttiva, non contengono alcun riferimento agli articoli da 173 a 175 della stessa direttiva, oggetto del presente procedimento.

41 Di conseguenza, occorre effettuare un'interpretazione degli articoli da 173 a 175 della direttiva 2006/112 analoga a quella compiuta per le disposizioni della sesta direttiva relative al regime di detrazione dell'IVA applicabile ai beni e servizi a uso promiscuo che figuravano, in particolare, all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, e all'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, di tale ultima direttiva.

42 Dall'insieme delle considerazioni che precedono emerge che occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista da tale disposizione quando il prorata di detrazione è calcolato secondo uno dei metodi derogatori di cui all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva.

Sulla seconda questione

43 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se gli articoli 184 e seguenti della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che gli Stati membri sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, di tale direttiva, in caso di rettifica, quando il prorata di detrazione è stato calcolato secondo uno dei metodi previsti all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva o all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva.

44 In primo luogo, è opportuno ricordare che, come osservato al punto 41 della presente sentenza, i metodi derogatori previsti all'articolo 173, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 sono analoghi a quelli di cui all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva.

45 Pertanto, per rispondere alla seconda questione, non è necessario distinguere se il prorata di detrazione sia calcolato applicando uno dei metodi indicati all'articolo 173, paragrafo 2, della

direttiva 2006/112 o sulla base di uno dei metodi previsti all'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.

46 In secondo luogo, l'articolo 184 della direttiva 2006/112 prevede che la detrazione operata inizialmente debba essere rettificata quando è inferiore o superiore a quella a cui il soggetto passivo aveva diritto. Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, di detta direttiva, la rettifica ha luogo, in particolare, quando sono mutati gli elementi inizialmente presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione.

47 Dalla lettura congiunta di tali due disposizioni risulta, da una parte, che quando, a causa del mutamento di uno degli elementi inizialmente assunti per il calcolo delle detrazioni, si rende necessaria una rettifica, il calcolo dell'importo di tale rettifica deve far sì che l'importo delle detrazioni infine eseguite corrisponda a quello che il soggetto passivo avrebbe avuto diritto di operare se tale mutamento fosse stato considerato inizialmente. Dall'altra parte, il calcolo di tale importo implica di tener conto dei medesimi elementi inizialmente assunti, ad eccezione di quello che è stato modificato.

48 Orbene, la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 costituisce un elemento di cui era stato tenuto conto per determinare l'importo iniziale della detrazione (v., in tal senso, sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punto 46).

49 Tuttavia, nell'ipotesi in cui il prorata di detrazione sia determinato applicando uno dei metodi derogatori di cui all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva, occorre ricordare che, come discende dal punto 38 della presente sentenza, gli Stati membri non sono tenuti a far ricorso a tale regola di arrotondamento per stabilire l'importo iniziale della detrazione.

50 Di conseguenza, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in caso di rettifica, soltanto nell'ipotesi in cui abbiano utilizzato detta regola per determinare l'importo iniziale della detrazione – oltre che qualora l'elemento il cui mutamento rende necessaria la rettifica consista nell'applicazione in futuro del metodo di calcolo di cui all'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva o di detta regola di arrotondamento.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 184 e seguenti della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, quando il prorata di detrazione è stato calcolato, ai sensi delle rispettive leggi nazionali, in base ad uno dei metodi previsti all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva o all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in caso di rettifica, soltanto nell'ipotesi in cui tale regola sia stata applicata per determinare l'importo iniziale della detrazione.

Sulla terza questione

52 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri sono tenuti a rettificare, ai sensi degli articoli da 184 a 192 della medesima direttiva, le detrazioni effettuate applicando la regola di arrotondamento di cui a detto articolo 175 in modo che il prorata della detrazione da rettificare sia arrotondato ad una percentuale superiore o inferiore a favore del soggetto passivo.

53 Orbene, da una parte, dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte emerge che, nel

procedimento principale, il prorata di detrazione è stato calcolato secondo uno dei metodi derogatori di cui all'articolo 173, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 e che, per tale calcolo, il diritto tedesco non prevede obbligo di arrotondamento.

54 Dall'altra parte, dalla decisione di rinvio emerge che il mutamento degli elementi, assunti ai fini della determinazione dell'importo delle detrazioni comportanti la rettifica di cui al procedimento principale, deriva dalla rinuncia della Kreissparkasse al regime di esenzione fiscale delle operazioni con la propria clientela commerciale e non dalla decisione dello Stato membro interessato di applicare in futuro il metodo di calcolo di cui all'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva 2006/112 o la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della stessa.

55 Alla luce delle considerazioni di cui al punto 47 della presente sentenza, non vi è dunque motivo, in una controversia come quella oggetto del procedimento principale, di applicare la regola di arrotondamento prevista all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 in caso di rettifica.

56 Ciò considerato, non è necessario rispondere alla terza questione.

Sulle spese

57 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che gli Stati membri non sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento prevista da tale disposizione quando il prorata di detrazione è calcolato secondo uno dei metodi derogatori di cui all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva.**

2) **Gli articoli 184 e seguenti della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, quando il prorata di detrazione è stato calcolato, ai sensi delle rispettive normative nazionali, in base ad uno dei metodi previsti all'articolo 173, paragrafo 2, di detta direttiva o all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la regola di arrotondamento di cui all'articolo 175, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, in caso di rettifica, soltanto nell'ipotesi in cui tale regola sia stata applicata per determinare l'importo iniziale della detrazione.**

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.