



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOTZI
apresentadas em 25 de novembro de 2015¹

Processo C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
contra
Finanzamt Krefeld**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Direito à dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas — Arrendamento de um imóvel para fins comerciais e habitacionais — Cálculo do pro rata de dedução baseado no volume de negócios afeto aos arrendatários comerciais — Regulamentação nacional que prevê o cálculo do pro rata baseado na área do imóvel afeta a esses arrendatários — Efeito retroativo — Segurança jurídica — Confiança legítima»

I – Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 17.º, 19.º e 20.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 uniforme², conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995³ (a seguir «Sexta Diretiva»), bem como dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima.

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ao Finanzamt Krefeld (centro de finanças públicas de Krefeld), acerca da regra de cálculo a utilizar para determinar o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo a 2004, bem como do ajustamento da dedução desse imposto, no contexto da construção e da manutenção de um imóvel de uso misto, isto é, destinado a um uso que envolve simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução.

3. Em especial, o presente processo deve levar o Tribunal de Justiça a prestar diversos esclarecimentos sobre o alcance do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), bem como sobre a possibilidade de um Estado-Membro impor, na sequência de uma alteração legislativa, um ajustamento da dedução inicial do IVA relativamente aos anos anteriores ao da entrada em vigor da referida alteração, incluindo para as partes do imóvel cuja utilização não difere da inicialmente prevista.

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 145, p. 1.

3 — JO L 102, p. 18.

4. Refiro, desde já, que, com base no acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio poderiam, na minha opinião, ter uma resposta relativamente simples no sentido de que os artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva se opõem a que um Estado-Membro privilegie, de forma sistemática e indiferenciada relativamente a todos os bens e serviços de uso misto, um método de cálculo do âmbito do direito à dedução do IVA pago a montante diferente do critério de repartição baseado no volume de negócios previsto pelas disposições acima referidas.

II – Quadro jurídico

A – Direito da União

5. O artigo 17.º da Sexta Diretiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

- «1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:
 - a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

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:

[...]

- c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

[...]»

6. O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, intitulado «Cálculo do *pro rata* de dedução», prevê:

«O *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.

[...]»

7. O artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva, intitulado «Ajustamento das deduções», tem a seguinte redação:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

- a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;
- b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; [...]

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efetuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.»

B – Direito alemão

8. As disposições pertinentes da regulamentação alemã aplicável em matéria de IVA constam da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, a seguir «Lei do imposto sobre o volume de negócios»).

9. O § 4 da Lei do imposto sobre o volume de negócios, intitulado «Isenções de fornecimentos de bens e outras prestações de serviços», prevê:

«Entre as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas do imposto:

[...]

12. a) o arrendamento de bens imóveis, [...]»

10. O § 15 da «Lei do imposto sobre o volume de negócios» prevê:

«(1) O empresário pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. o imposto legalmente devido pelo fornecimento de bens e outras prestações de serviços efetuadas por outro empresário para as necessidades da sua empresa.

[...]

(2) Estão excluídas da dedução do imposto pago a montante o imposto sobre o fornecimento, a importação e a aquisição intracomunitária de bens, bem como sobre as outras prestações de serviços que o empresário utiliza para efetuar as seguintes operações:

1. operações isentas;

[...]

(4) 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.

11. A lei fiscal de alteração de 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2004, aditou um terceiro período a esta disposição, que está redigido nos seguintes termos:

«Só é autorizada a determinação da parte não dedutível do imposto em função da percentagem do volume de negócios que não dá direito a dedução por referência ao volume de negócios que dá direito a dedução quando não seja possível nenhuma outra afetação económica.»

12. As razões deste aditamento pelo legislador, conforme resultam da lei *supra* mencionada, são as seguintes:

«Esta disposição tem por objetivo uma repartição razoável dos impostos pagos a montante pelo fornecimento de bens e outras prestações de serviços. Este novo regime restringe a utilização do critério de repartição baseado no volume de negócios, enquanto único critério de repartição. Este método de repartição só é admissível quando nenhuma outra afetação económica for possível. Esta alteração é necessária porque o Bundesfinanzhof [Tribunal Tributário Federal] declarou, no seu acórdão de 17 de agosto de 2001 [...], que a repartição dos valores do imposto pago a montante em função da relação com o volume de negócios a jusante devia ser reconhecida como uma estimativa razoável na aceção do § 15, n.º 4, da Lei do imposto sobre o volume de negócios. Todavia, a aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios enquanto critério geral de repartição levaria, designadamente no caso da construção de imóveis de uso misto, a repartições incorretas; [...] Ora, a aplicação deste critério de repartição baseado no volume de negócios enquanto critério geral de repartição não é imperativamente prescrito pela Sexta Diretiva. Esse regime de 'pro rata' [...] não é obrigatório para os Estados-Membros, uma vez que estes podem, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, estabelecer critérios de repartição que se afastem desse regime. Para a aquisição de imóveis, é também possível uma repartição do imposto pago a montante em função da relação entre os valores produtivos e os valores venais [...].»

13. O § 15a, n.ºs 1 e 2, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, intitulado «Ajustamento do imposto pago a montante», dispõe:

«(1) 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. No caso de bens imóveis, incluindo as suas partes essenciais, de ajustamentos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis, e de edifícios construídos sobre solo alheio, o prazo de cinco anos é substituído pelo prazo de dez anos.

(2) Para efeitos da regularização prevista no n.º 1, deve-se ter em conta, por cada ano civil, correspondente às alterações, nos casos previstos no primeiro período desse número, uma proporção de um quinto, e, nos casos previstos no segundo período, de um décimo dos montantes de imposto pagos a montante sobre o bem [...].»

III – Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

14. Entre 1999 e 2004, a sociedade civil imobiliária, a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, uma sociedade civil imobiliária, efetuou, num terreno que lhe pertence, trabalhos de demolição de um antigo edifício e de construção de um imóvel para habitação e comércio. Este imóvel foi concluído em 2004 e é composto de seis frações para habitação e para comércio e de dez lugares de estacionamento subterrâneo. Algumas dessas frações e lugares de estacionamento foram arrendados a partir de outubro de 2002.

15. Nos exercícios fiscais de 1999 a 2003, a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR calculou o seu direito à dedução sobre o IVA pago pelos trabalhos de demolição e de construção pela aplicação de um critério de repartição calculado com base na relação existente entre o volume de negócios que devia ser gerado pelo arrendamento das frações de comércio (sujeito a IVA) e o resultante das outras operações de locação (isentas de IVA) (a seguir «critério de repartição baseado no volume de negócios»). Segundo este critério de repartição, a parte dedutível do IVA correspondia a uma taxa de 78,15%. No âmbito de dois recursos interpostos a respeito do montante do IVA suscetível de ser deduzido em relação aos exercícios de 2001 e 2002, o Centro de finanças públicas de Krefeld aceitou este método de repartição.

16. Em 2004, algumas partes do imóvel, que inicialmente se previa serem afetas a um uso sujeito a IVA, foram arrendadas em isenção de IVA. Para ajustar as deduções feitas a montante, a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR calculou, na sua declaração do exercício de 2004, um valor compensatório, que estabeleceu aplicando o critério de repartição baseado no volume de negócios. No total, o montante do IVA a reembolsar à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR era de cerca de 3 500 euros.

17. O Centro de finanças públicas de Krefeld rejeitou este modo de cálculo pelo facto de que, na sequência da entrada em vigor do § 15.º, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, só se podia recorrer ao critério de repartição baseado no volume de negócios se não fosse possível nenhum outro método de imputação dos bens e serviço de uso misto. Uma vez que é possível e mais preciso determinar a imputação dos bens e serviços utilizados na demolição ou na construção de um imóvel por referência à relação existente entre a área (metros quadrados) dos espaços comerciais e a dos espaços destinados a habitação (a seguir «critério de repartição baseado na área»), o Centro de finanças públicas de Krefeld considerou que a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR devia ter aplicado este método de repartição. Consequentemente, o Centro de finanças públicas de Krefeld repartiu os valores do IVA pago a montante, devidos em ao período dos anos de 1999 a 2004, pelos custos de construção entre os diversos espaços comerciais e os de uso habitacional e determinou, para cada espaço, um valor de correção, inclusive para aqueles cuja utilização efetiva não diferia da inicialmente prevista, em aplicação do critério de repartição baseado na área. O Centro de finanças públicas de Krefeld fixou a percentagem de dedução em 38,74%, correspondente ao total da superfície do imóvel, cujo arrendamento era tributável e fixou o valor do IVA a reembolsar à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR em 950 euros relativamente a 2004.

18. O Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Fiscal de Dusseldórfia) anulou parcialmente o aviso de cobrança retificativo pelo facto de o critério de repartição baseado na área só poder ser aplicado em relação ao IVA devido pelos custos de manutenção do imóvel em causa suportados a partir de 2004. Consequentemente, fixou o montante do IVA a restituir à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR relativamente a 2004 em pouco mais de 1 700 euros.

19. As duas partes interpuseram, no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), um recurso de «Revision» desta decisão.

20. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o litígio levantava, em primeiro lugar, questões ligadas à interpretação que o Tribunal de Justiça deu, no acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ao artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

21. Antes de mais, esse órgão jurisdicional recorda que, no âmbito do processo Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), o Tribunal de Justiça declarou no n.º 21 do seu acórdão, que «a repartição [do preço de venda] entre a parte afeta ao exercício das atividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica».

22. Retirando as consequências dessa solução, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) declarou, no seu acórdão de 17 de agosto de 2001, que «[s]e se procedeu [...] à aquisição ou à construção de um imóvel [...] destinado [a] uma utilização ‘mista’, [a] afetação dos valores de imposto pago a montante não é admitida com base num ‘critério de repartição baseado no investimento’ [...], nem com base num elemento de conexão espacial (‘geográfico’); pelo contrário, deve fundamentar-se na repartição ‘em percentagem’ da utilização de todo o imóvel para efeitos de operações isentas e de operações tributáveis [...]».

23. Na sequência desse acórdão, a administração fiscal alemã alterou parcialmente a sua prática anterior e estabeleceu uma distinção consoante o IVA em causa diga respeito aos custos de aquisição ou de construção de um imóvel ou aos custos da sua utilização, preservação e/ou manutenção. No primeiro caso, a dedução é calculada com base na proporção do imóvel que é utilizada para os fins de operações tributadas. No segundo, a dedução continua a ser calculada em função da parte do imóvel sujeita a IVA, uma vez que um critério de repartição só é utilizado para determinar o âmbito do direito à dedução relativamente ao IVA pago por fornecimentos de bens ou de prestações de serviços que não podiam ser associados a uma parte específica do imóvel ou que são relativos às partes comuns.

24. É neste contexto que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga se, por seu turno, o acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) não põe em causa a prática fiscal existente.

25. Por um lado, esse órgão jurisdicional observa que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que só é possível recorrer a um critério de repartição e, por conseguinte, a um método de imputação de bens e serviços de uso misto, diferente do previsto pela Sexta Diretiva, baseado no volume de negócios, se esse método não se aplicar a todos os casos de utilização mista e se levar a uma determinação mais precisa do direito à dedução. De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça tinha considerado que o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios não era conforme com a Sexta Diretiva na medida em que adotava um regime de cálculo das deduções dos bens de uso misto que derogava genericamente o critério de repartição baseado no volume de negócios. Todavia, em relação à condição de que o método seguido deve garantir uma repartição mais precisa da dedução a efetuar, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, neste caso, a mesma se verifica, uma vez que a aplicação do critério de repartição baseado na área é, em geral, mais preciso do que o baseado no volume de negócios. Daqui decorre que se devia privilegiar o método aplicado pela administração e pelos órgãos jurisdicionais alemães antes da

prolação do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), que consiste em determinar para que parte do imóvel foi o IVA definido e só aplicar um critério de repartição para os restantes valores que se referem às partes do imóvel que são efetivamente objeto de um uso misto, uma vez que levaria a resultados mais precisos que o critério da repartição baseado no volume de negócios.

26. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que, no acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 19), o Tribunal de Justiça esclareceu que a possibilidade de um Estado-Membro recorrer a um método de imputação dos bens e serviços de uso misto diferente do previsto pela Sexta Diretiva só é possível para uma «determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto». Consequentemente, esse órgão jurisdicional, que considera que o mesmo método, a saber, o baseado na área, devia ser aplicado para os valores de IVA que dizem respeito à construção ou à aquisição de um imóvel e para os valores relativos às despesas de utilização, conservação ou manutenção desse imóvel, interroga-se sobre a questão de saber se esse alinhamento de regimes está em conformidade com o referido acórdão.

27. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio constata que, embora o Tribunal de Justiça já tivesse tido oportunidade de admitir que uma alteração legislativa podia gerar a obrigação de ajustar determinadas deduções de IVA, até hoje, só se pronunciou sobre alterações legislativas respeitantes à própria existência do direito à dedução. Nessas condições, levantava-se uma dúvida quanto à questão de saber se o artigo 20.º da Sexta Diretiva autoriza um Estado-Membro a exigir do sujeito passivo que proceda a um ajustamento de IVA em consequência da alteração, adotada por esse mesmo Estado, do método de imputação dos bens e serviços de uso misto que deve ser implementado, inclusive quando esse sujeito passivo continuou a utilizar as partes do imóvel para a realização de operações tributáveis de acordo com a sua intenção inicial e não cometeu nenhuma incorreção no cálculo das deduções iniciais nem retirou vantagem injustificada das deduções inicialmente efetuadas.

28. Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em circunstâncias como as do processo principal, os princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica não se opõem a que se proceda a um ajustamento de IVA. Com efeito, esse órgão jurisdicional salienta, em primeiro lugar, que o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios pode não ser suficientemente preciso, uma vez que derroga para todos os casos de uso misto a regra geral do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva. Em segundo lugar, refere que o método de imputação dos bens e serviços de uso misto utilizado pela Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR tinha sido aprovado, para determinados anos, pelas autoridades administrativas e judiciais competentes. Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio esclarece que a legislação nacional não integra uma disposição expressa que preveja que a entrada em vigor do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios possa desencadear ajustamentos de IVA e que não previu um regime transitório. Por último, sublinha que a alteração do método de imputação dos bens e serviços de uso misto não tem caráter imperativo, uma vez que o critério de repartição baseado no volume de negócios continua a ser reconhecido como uma estimativa razoável, na aceção do § 15, n.º 4, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, ainda que, a partir de 1 de janeiro de 2004, seja aplicado subsidiariamente.

29. Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. O Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro período, da [Sexta Diretiva] permite que os Estados-Membros, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante em relação a uma determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, privilegiem um critério de repartição diferente do critério baseado no volume de negócios que consta do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, desde que o método seguido garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução [acórdão BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689].

- a) No momento da aquisição ou da construção de um imóvel de uso misto, para efeitos de uma determinação mais precisa dos valores dedutíveis de imposto pagos a montante, devem as prestações de entrada, cuja matéria coletável faz parte das despesas de aquisição ou de produção, ser, num primeiro momento, incluídas nas operações de utilização do imóvel (sujeitas a imposto ou isentas) e apenas os impostos pagos a montante restantes ser repartidos segundo um critério de área ou segundo um critério baseado no volume de negócios?
- b) Os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão [BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)], e a resposta à questão anterior também se aplicam aos valores de imposto pagos a montante por prestações de entrada pela utilização, preservação ou manutenção de um imóvel de uso misto?
2. Deve o artigo 20.º da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que o ajustamento da dedução inicialmente operada previsto nesta disposição também se aplica a uma situação em que um sujeito passivo tenha repartido o imposto pago a montante pela construção de um imóvel de uso misto segundo o método do volume de negócios previsto no artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, e admissível segundo o direito nacional, e posteriormente um Estado-Membro, durante o período do ajustamento, privilegia um critério de repartição diferente?
3. Em caso de resposta afirmativa à questão anterior: os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima obstam à aplicação do artigo 20.º da Sexta Diretiva, quando o Estado-Membro, em casos como o descrito, não impõe expressamente um ajustamento do imposto pago a montante nem adota um regime transitório e quando o Bundesfinanzhof [(Tribunal Tributário Federal)] tenha considerado geralmente adequada a repartição do imposto pago a montante aplicada pelo sujeito passivo segundo o método do volume de negócios?»
30. Estas questões foram objeto de observações escritas apresentadas pelo Governos alemão e do Reino Unido e ainda pela Comissão Europeia. Estas partes interessadas também foram ouvidas na audiência que decorreu no dia 9 de julho de 2015.

IV – Análise

A – Considerações preliminares

31. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede, no essencial, esclarecimentos quanto ao alcance do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) a propósito das modalidades de cálculo da dedução do IVA relativo, por um lado, aos custos de construção de um imóvel dito de «uso misto», isto é, destinado a um uso que implica tanto operações com direito à dedução (como contratos de arrendamento comerciais celebrados em relação a determinadas partes do imóvel) como operações que não conferem esse direito (como contratos de arrendamento para fins habitacionais) [primeira questão, alínea a)] e, por outro, aos custos de utilização e de manutenção desse imóvel [primeira questão, alínea b)]. Esta questão incide essencialmente sobre a interpretação do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

32. Com a sua segunda e terceira questões, que, na minha opinião, devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre os limites impostos, quer pelo artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva quer pelos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, ao direito de um Estado-Membro reclamar de um sujeito passivo, na sequência de uma alteração legislativa das modalidades de cálculo da dedução do IVA, um ajustamento do IVA das deduções previamente efetuadas antes da entrada em vigor dessa alteração.

33. Embora estas questões digam respeito, acima de tudo, ao tratamento fiscal de um imóvel de uso misto, como o que está em causa no processo principal, há que observar, no entanto, que, como resulta dos fundamentos do pedido de decisão prejudicial e das observações das partes interessadas, o processo suscita diversas preocupações sobre a compatibilidade de uma regra nacional, como o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, em vigor desde 1 de janeiro de 2004, tanto com o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva como com os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima.

34. Estas preocupações são, em quase tudo, idênticas às que emergiram do processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), cujo reenvio provinha também do Bundesfinanzhof em condições semelhantes. Com efeito, esse processo, que incide, concretamente, sobre as modalidades de cálculo da dedução de IVA relacionadas com os custos de construção de um imóvel de uso misto, também já tinha origem na alteração legislativa introduzida pelo § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios às modalidades de cálculo da dedução de IVA aplicável a todos os bens e serviços de uso misto, que relega o critério de repartição baseado no volume de negócios para uma «posição certamente subordinada»⁴, enquanto, de acordo com as disposições e a finalidade da Sexta Diretiva, este critério deve, em princípio, ser privilegiado, conforme recordarei mais em detalhe posteriormente.

35. É certo que no acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.ºs 17 e 18), o Tribunal de Justiça declarou que «seria contrário à Sexta Diretiva permitir que um Estado-Membro adotasse uma legislação, como a descrita pelo tribunal de reenvio, que derogasse de forma geral as regras instituídas pelos artigos 17.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, e 19.º, n.º 1, desta diretiva», esclarecendo que esta «interpretação está em conformidade com a finalidade do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cujas disposições se aplicam a casos determinados [...]».

36. Todavia nem o Governo alemão, nem, ao que parece, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) tiraram ilações dessa conclusão que respeita explicitamente à adoção, pelo legislador alemão, do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, cuja aplicação está mais uma vez em causa no processo principal.

37. Assim sendo, como explicarei mais à frente, a constatação feita pelo Tribunal de Justiça nos n.ºs 17 a 19 do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) implica que a República Federal da Alemanha infringiu as disposições pertinentes da Sexta Diretiva, o que, por sua vez, deve gerar a inoponibilidade do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios aos particulares. Por conseguinte, esta consequência torna, em grande parte, supérflua uma resposta a cada uma das questões apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, questões que só analisarei em maior detalhe a título subsidiário.

B – A título principal, quanto à interpretação dos artigos 17.º, n.º 5 e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e à inoponibilidade do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios

38. O IVA, cujo valor é totalmente suportado pelo consumidor final, caracteriza-se pela sua neutralidade em todas as fases de produção e de comercialização. Até à fase do consumidor final, os sujeitos passivos que intervêm no processo de produção e de comercialização entregam à administração fiscal os montantes do IVA que faturaram aos seus clientes (IVA cobrado a jusante), depois de deduzidos os montantes de IVA que pagaram aos seus fornecedores (IVA dedutível a montante).

4 — Para retomar a expressão utilizada pelo advogado-geral P. Cruz Villalón no n.º 44 das suas conclusões no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

39. Por força do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, quando um sujeito passivo adquire bens e serviços para a realização de operações tributáveis a jusante, tem o direito de deduzir o IVA que onerou a aquisição dos referidos bens e serviços. Como o Tribunal de Justiça refere reiteradamente, o direito à dedução, que é exercido imediatamente para a totalidade do IVA que incidiu sobre as operações tributáveis efetuadas a montante, faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado⁵.

40. No entanto, podem surgir dificuldades no caso de bens ou serviços de «uso misto», quando um sujeito passivo, que adquiriu bens ou serviços no âmbito da sua atividade económica, os utiliza em parte para as necessidades das suas operações tributáveis e em parte para outros fins.

41. Como já tive ocasião de expor, a Sexta Diretiva refere-se a duas categorias de disposições relativas a uso misto⁶.

42. No entanto, só uma categoria está em causa no presente processo. Trata-se da abrangida pelo artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva⁷.

43. O regime previsto nessa disposição respeita ao IVA a montante que onera as despesas exclusivamente relacionadas com operações económicas a jusante, algumas das quais dão direito à dedução e outras, porque beneficiam de uma isenção, não dão esse direito⁸. É esse o caso, como no processo principal, dos custos relacionados com operações de arrendamento de um imóvel utilizado tanto para fins comerciais (tributados) como para fins habitacionais (isentos).

44. Nesse caso, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, a dedução só é permitida em relação à parte do IVA que é proporcional ao montante das primeiras operações tributadas⁹.

45. O direito à dedução é, por força do artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, calculado segundo um *pro rata* determinado em conformidade com o artigo 19.º, n.º 1, desta mesma diretiva¹⁰, a saber, um critério de repartição baseado no volume de negócios.

46. No entanto, conforme o Tribunal de Justiça esclareceu, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que começa com o vocábulo «todavia», consente uma derrogação à regra enunciada nos primeiro e segundo parágrafos deste artigo¹¹.

47. Com efeito, este artigo permite aos Estados-Membros optarem por um ou outro dos métodos de determinação do direito à dedução enumerados no seu terceiro parágrafo, dos quais nomeadamente a possibilidade de «[a]utorizar ou [de] obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços» [artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c)] e que integram, segundo o Tribunal de Justiça, o critério de repartição baseado na área das partes de um imóvel de uso misto¹².

5 — V., nomeadamente, acórdãos *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 24), e *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt* (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 22).

6 — V. as minhas conclusões no processo *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, n.ºs 23 a 30).

7 — A segunda categoria, que não está em causa no presente processo, diz respeito à utilização de bens e serviços simultaneamente para operações económicas com direito à dedução e para fins alheios à empresa do sujeito passivo.

8 — V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 33), e *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt* (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 26 e 27).

9 — V., em particular, acórdãos *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 53); *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, n.º 17); *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 13); e *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, n.º 28).

10 — Acórdãos *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, n.º 18), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 14), e *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, n.º 29).

11 — V. acórdãos *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, n.º 19), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 15).

12 — V. acórdão *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 24).

48. No entanto, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser considerado uma disposição excecional em relação ao primeiro e segundo parágrafos do referido artigo¹³.

49. No exercício da faculdade que esta disposição lhes concede, os Estados-Membros devem respeitar o efeito útil do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, a sua finalidade e a sua sistemática e os princípios subjacentes ao sistema comum do IVA, designadamente os da neutralidade fiscal e da proporcionalidade¹⁴.

50. Por conseguinte, está enquadrada a competência dos Estados-Membros na adoção de um método de cálculo da dedução do IVA diferente do baseado no volume de negócios.

51. Conforme resulta, nomeadamente, dos acórdãos BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) e Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), o exercício da faculdade reconhecida aos Estados-Membros parece sujeita à satisfação de duas condições cumulativas.

52. Em primeiro lugar, o Estado-Membro, deve ter optado por um dos métodos de cálculo alternativos ao baseado no volume de negócios para «[uma] determinada operação»¹⁵ ou, pelo menos, para «casos determinados»¹⁶ ou para ter em conta «características específicas próprias a determinadas atividades»¹⁷. Por outras palavras e em todo o caso, o método de cálculo alternativo não deve ser erigido como um método derogatório geral do baseado no volume de negócios¹⁸.

53. Em segundo lugar, o método alternativo seguido deve garantir uma determinação do âmbito do direito à dedução do IVA pago a montante «mais preciso»¹⁹ que o que resultaria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios²⁰.

54. No raciocínio seguido pelo Tribunal de Justiça no acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), essas duas condições parecem concretizar o respeito da finalidade, dos objetivos e dos princípios da Sexta Diretiva; com efeito, permitem garantir o respeito do princípio da neutralidade e alcançar uma maior precisão no cálculo no âmbito do direito à dedução de cada vez que isso se justifica, sem desvirtuar a estrutura de base do regime de cálculo da dedução do IVA que assenta na prioridade de princípio reconhecida ao critério de repartição baseado no volume de negócios²¹.

55. Na minha opinião, só no respeito dessas condições pode um Estado-Membro ser autorizado a optar por um método de cálculo do âmbito do direito à dedução de bens ou de serviços de uso misto diferente do baseado no volume de negócios, conforme previsto no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva.

56. Embora o órgão jurisdicional de reenvio consagre alguns desenvolvimentos à primeira das referidas condições, absteve-se de interrogar o Tribunal de Justiça, de forma direta, quanto às consequências a retirar da não satisfação dessa condição pela República Federal da Alemanha, constatação que resulta todavia dos n.ºs 17 a 19 do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

13 — Acórdãos BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 16), e Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 18).

14 — V. acórdãos BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.ºs 16 e 22); Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, n.º 52); e Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 27).

15 — Acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.ºs 19 e 24).

16 — *Idem* (n.ºs 18 e 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 29).

18 — Acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 17).

19 — Acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.ºs 18, 24, 26 e dispositivo do acórdão).

20 — V. também acórdão Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 32).

21 — V., neste sentido, conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 44).

57. Mais especificamente, por um lado, é apenas sob o ângulo do cálculo do direito à dedução correspondente às despesas de conservação e de manutenção de um imóvel de uso misto que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga se, admitindo que seja possível aplicar um método de cálculo da dedução do IVA, diferente do critério de repartição baseado no volume de negócios, respeitante às referidas despesas, à semelhança do método aplicável aos custos de construção do referido imóvel, que estava em causa no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), essa extensão satisfaz sempre a condição de respeitar a «[uma] determinada operação».

58. Por outro lado, embora seja verdade que, no contexto da terceira questão que colocou ao Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio refere efetivamente o caráter excessivamente genérico do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, as suas questões a esse propósito limitam-se ao respeito do princípio da segurança jurídica, na hipótese de essa disposição incluir uma regra implícita e retroativa de ajustamento da dedução do IVA efetuada inicialmente pelo sujeito passivo.

59. Em contrapartida, o órgão jurisdicional de reenvio não pede nenhuma clarificação relacionada com a circunstância de a República Federal da Alemanha ter mantido, sem alteração, as disposições do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios e o caráter eminentemente subsidiário do critério de repartição baseado no volume de negócios que resulta dessa disposição, após a prolação do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Por outras palavras, parece que o órgão jurisdicional de reenvio interpreta o acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), abstraindo da redação genérica do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, «como se» o Tribunal de Justiça tivesse autorizado o legislador alemão a privilegiar um método de cálculo diferente do critério de repartição baseado no volume de negócios, sem outra condição que não a do caráter mais preciso do método de cálculo alternativo aplicável.

61. É verdade que o acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) tem algumas ambiguidades.

62. Do ponto de vista que nos interessa nesta fase, há que realçar que, enquanto o dispositivo desse acórdão refere que os Estados-Membros estão autorizados a privilegiar um critério de repartição diferente do critério baseado no volume de negócios para uma determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, «desde que o método seguido garanta uma determinação mais precisa do [...] *pro rata* de dedução», o seu n.º 19 acrescenta que essa autorização é válida «no respeito dos princípios subjacentes ao sistema comum do IVA».

63. Esta precisão parece implicar, à luz dos n.ºs 16 a 18 do acórdão, o respeito da estrutura de base do regime de cálculo da dedução do IVA, que assenta na prioridade de princípio atribuída, para todos os casos de uso misto, ao critério de repartição baseado no volume de negócios, ou, em todo o caso, a exclusão do caráter puramente subsidiário deste critério, caráter que resulta, contudo, do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios.

64. Tratar, à semelhança do legislador alemão, o critério do volume de negócios como «uma última opção subsidiária»²² quando todos os outros métodos de imputação foram esgotados, sem discernir as operações de uso misto respetivas, equivale a infringir a regra geral prevista no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e «o objetivo [desta última], enunciado no seu décimo segundo considerando, nos termos do qual o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efetuado de modo análogo em todos os Estados-Membros»²³.

22 — Segundo a expressão do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 52).

23 — Acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 17).

65. É certo que, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva prevê que um Estado-Membro pode «autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços».

66. Sob pena de privar o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva de qualquer efeito útil, essa autorização não significa, todavia, que o cálculo da dedução do IVA deva ser efetuado em função da afetação real de *todos* os bens e serviços de uso misto. O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva visa simplesmente permitir, conforme o Governo do Reino Unido alegou, no essencial, nas suas observações escritas, que o recurso ao método da afetação real possa dizer respeito a um bem ou a um serviço determinado na sua totalidade ou simplesmente em parte, em função da utilização diferente que é feita dele nas operações a jusante.

67. Por conseguinte, a autorização conferida pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva implica, na minha opinião, uma escolha prévia, clara e precisa das operações em causa, por parte do Estado-Membro. Ora, o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios é aplicável indistintamente a todos os bens ou serviços de uso misto e prevê genericamente que o critério de repartição baseado no volume de negócios «só é autorizado quando não é possível nenhuma outra afetação económica», sem outra especificação, o que viola a Sexta Diretiva, como alegou a Comissão com razão.

68. Segundo o Governo alemão, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) procede, desde um acórdão de 7 de maio de 2014, à interpretação conforme do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios com a Sexta Diretiva no sentido de que o critério de repartição baseado no volume de negócios é autorizado quando não é possível nenhuma outra afetação económica *mais precisa*.

69. É verdade que essa interpretação conforme restringe o âmbito dos métodos de imputação alternativos aos que garantem um resultado mais preciso que o que decorre da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

70. Todavia, procura simplesmente satisfazer a segunda condição imposta pela jurisprudência BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Em contrapartida, não colmata o carácter subsidiário do critério de repartição baseado no volume de negócios, conforme resulta do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios. Esse carácter subsidiário continua contrário à primeira condição estabelecida por esse acórdão quanto à prevalência do referido critério de repartição, salvo uma opção diferente e circunscrita de um outro método de dedução por um Estado-Membro, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

71. Na medida em que parece particularmente difícil conciliar o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, através do método de interpretação conforme, o que o órgão jurisdicional de reenvio deve, no entanto, verificar²⁴, incumbirá, então, a esse órgão jurisdicional garantir a plena eficácia da primeira das referidas disposições não aplicando, por sua própria iniciativa, a segunda²⁵.

24 — Recordo que a obrigação de interpretação conforme do direito nacional à luz do direito da União não pode, em particular, servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional: V., nomeadamente, acórdãos Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, n.º 55), e Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, n.º 39).

25 — V., neste sentido, acórdão Taricco e o. (C-105/14, EU:C:2015:555, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

72. A consequência disso é que, até que o legislador nacional tenha, sem ambiguidade, esclarecido o caso concreto dos bens ou dos serviços de uso misto relativamente aos quais se aplica o método da afetação real e na medida em que este método garanta um resultado mais preciso, o critério de repartição baseado no volume de negócios, utilizado pela recorrente no processo principal com fundamento nas disposições claras e incondicionais dos artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, devia ser oponível às autoridades fiscais alemãs.

73. Por outras palavras, considero que, tendo em conta a incompatibilidade do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios com a Sexta Diretiva, deve considerar-se que a República Federal da Alemanha não exerceu adequadamente a possibilidade oferecida pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, o que implica que nesse Estado-Membro só seja aplicável o critério de repartição baseado no volume de negócios.

74. Nestas condições, deixam de colocar-se as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio em relação à aplicação de um método de cálculo do âmbito do direito à dedução alternativo ao critério de repartição baseado no volume de negócios, dado que este deve ser aplicado em todos os casos de uso misto e quaisquer que sejam as despesas suportadas a montante. Além disso, é evidente que não é necessário nenhum ajustamento do IVA pago a montante com base na entrada em vigor do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios, uma vez que a aplicação desta disposição não pode ser oposta à recorrente no processo principal.

75. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça decida que os artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro privilegie, de forma sistemática e indiferenciada, para todos os bens e serviços de uso misto, qualquer método de cálculo da extensão do direito à dedução do IVA pago a montante diferente do critério de repartição baseado no volume de negócios aplicável, prioritariamente, por força dessas disposições. Não tendo identificado claramente as operações relativamente às quais se aplicam o ou os método(s) de cálculo alternativos, que devem, além disso, garantir um resultado mais preciso que o que decorre da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios, o Estado-Membro em causa não pode opor aos sujeitos passivos a aplicação desses outros métodos.

76. Para o caso de o Tribunal de Justiça não subscrever esta análise e a resposta que acabo de propor, analisarei, a título subsidiário, as três questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

C – A título subsidiário, quanto à primeira questão prejudicial

77. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o IVA pago a montante por um imóvel de uso misto deve ser incluído respetivamente nas operações de utilização, tributáveis e isentas, de utilização do imóvel, caso em que só o IVA relativo às operações não incluídas (nomeadamente as partes comuns do imóvel) deve ser repartido segundo um critério de repartição geral (segundo a área ou o volume de negócios), ou se, pelo contrário, o critério de repartição (segundo a área ou o volume de negócios) é aplicável a todas as operações relativas ao imóvel.

78. O órgão jurisdicional de reenvio subdivide esta questão consoante as despesas a montante respeitem, por um lado, aos custos de aquisição e de construção do imóvel de uso misto [já em causa no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] e, por outro, aos custos de manutenção do referido imóvel (que não são objeto da questão submetida pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) neste último processo).

79. Esta distinção em função da natureza dos custos suportados a montante parece ter origem, de acordo com as explicações do órgão jurisdicional de reenvio, na interpretação dada pelas autoridades e pelos órgãos jurisdicionais fiscais alemães ao n.º 21 do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Segundo essa interpretação, os custos de aquisição ou de construção de um imóvel de uso misto só podem ser repartidos segundo um *pro rata* de utilização do imóvel para fins de operações tributáveis ou isentas e não em função das áreas desse imóvel, ao passo que, relativamente aos custos de manutenção do imóvel, as prestações na origem desses montantes apresentam em geral um nexo mais estreito com as áreas do imóvel que com o volume de negócios realizado nessas áreas.

80. A origem desta questão parece residir ainda numa nova ambiguidade, ou pelo menos num mal-entendido de redação, dos fundamentos do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Com efeito, enquanto, no essencial, os n.ºs 24 e 26 e o dispositivo do referido acórdão referem que o método de cálculo do âmbito do direito à dedução escolhido pelo Estado-Membro, por força do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, deve garantir uma determinação «mais precisa» do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante que a que resulta da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios, o n.º 23 do mesmo acórdão menciona que o cálculo desse *pro rata* deve ser «o mais preciso possível».

82. Ora, ainda que isso não resulte de forma transparente do pedido de decisão prejudicial, parece resultar da análise do órgão jurisdicional de reenvio que a primeira parte da alternativa que sugere, isto é, a aplicação de um critério de repartição baseado no artigo 17.º, n.º 5, primeiro ou terceiro parágrafos, da Sexta Diretiva apenas às partes do imóvel que são efetivamente objeto de um uso misto, possa dar um resultado ainda mais preciso que o que resulta de um cálculo baseado na aplicação desse critério a todo o imóvel em questão.

83. Por conseguinte, trata-se de esclarecer se, quando um Estado-Membro exerce a faculdade oferecida pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, deve optar pelo método de cálculo mais preciso possível ou simplesmente pelo método que garanta uma determinação da extensão do direito de dedução mais preciso que o que resulta do critério de repartição baseado no volume de negócios²⁶.

84. A análise do órgão jurisdicional de reenvio suscita-me três comentários.

85. Em primeiro lugar, a distinção feita pelo órgão jurisdicional de reenvio que assenta na interpretação do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) não me parece transponível no contexto do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, que, diversamente da situação na origem desse acórdão, diz unicamente respeito a operações realizadas por sujeitos passivos para fins profissionais.

86. Com efeito, como pertinentemente salientou o Governo do Reino Unido nas suas observações escritas, o acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) tinha por objeto a questão de saber se uma pessoa que vendeu um imóvel utilizado simultaneamente para fins comerciais e para fins privados devia declarar o IVA sobre a parte do imóvel utilizada para fins privados. Depois de ter recordado que uma pessoa que efetua uma operação a título privado não age enquanto sujeito passivo de IVA, o Tribunal de Justiça esclareceu, no n.º 21 do referido acórdão, que «a repartição entre a parte afeta ao exercício das atividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica», isto é, por outras palavras, em função da utilização das diferentes áreas do imóvel.

26 — Foi também neste sentido que o Governo do Reino Unido interpretou o raciocínio na origem da primeira questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

87. Esta apreciação, conforme resulta da remissão efetuada pelo n.º 21 do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) para o n.º 50 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs nesse mesmo processo (C-291/92, EU:C:1995:99), parece justificar-se por afastar, à luz dos exemplos mencionados pelo advogado-geral, o risco de dupla tributação que geraria «[a] afetação a uso privado com base numa separação geográfica fixa do bem», sem, conseqüentemente, permitir à pessoa em causa recorrer ao mecanismo do ajustamento previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, em caso de posterior alteração da utilização do espaço.

88. Acresce que, no processo Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 54), o Tribunal de Justiça afastou a impossibilidade de optar por uma repartição em função das áreas do imóvel, que consta do n.º 21 do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), pelo facto de a situação desse processo dizer respeito às frações e ao solo de um imóvel que «eram destinadas a ser utilizadas para fins profissionais», isto é, para operações que entram todas no âmbito de aplicação do IVA e para as quais o ajustamento é sempre possível.

89. Contrariamente ao que sugere o órgão jurisdicional de reenvio, o n.º 21 do acórdão Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) não levanta nenhum obstáculo a que um Estado-Membro autorize ou exija uma repartição do IVA pago a montante em função da utilização das diferentes áreas do imóvel numa situação como a do processo principal.

90. Em segundo lugar, a ambiguidade que resulta da redação do n.º 23 do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) pode ser facilmente afastada apenas com a leitura do dispositivo do acórdão e de outros números concordantes dos seus fundamentos. Com efeito, estes últimos exigem apenas que o método de cálculo da dedução do IVA escolhido por um Estado-Membro para uma determinada operação, com fundamento na faculdade oferecida pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, garanta um resultado mais preciso, e não o mais preciso possível, o que decorre da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

91. No exercício da margem de apreciação que os Estados-Membros conservam quando optam por um dos métodos de cálculo previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, não se pode exigir que recorram ao que oferece o resultado mais preciso possível, desde que o método escolhido assegure o respeito do princípio da neutralidade e que, além disso, o Estado-Membro considere que apresenta vantagens em termos de simplicidade administrativa.

92. Com efeito, na medida em que o critério de repartição baseado no volume de negócios escolhido pelo legislador da União Europeia assenta já em determinadas simplificações que asseguram um cálculo equitativo e razoavelmente preciso do montante que virá a ser dedutível²⁷, o exercício por um Estado-Membro do direito de optar por um outro critério ou método não pode ficar subordinado, sob pena de privar essa opção do efeito útil, à obrigação de identificar o método que garanta o resultado mais preciso possível, tendo em conta, além disso, a multiplicidade dos casos concretos aos quais as administrações fiscais nacionais têm de fazer face.

93. Daqui decorre, conforme defenderam a Comissão e o Governo do Reino Unido, que um Estado-Membro pode perfeitamente optar por um critério de repartição em função da utilização (tributada ou isenta) de todas as partes de um imóvel de uso misto ou, sendo caso disso, afetar as despesas suportadas a montante a partes determinadas do imóvel, e apenas as que não possam ser afetadas serem objeto da aplicação de um critério de repartição.

27 — V., neste sentido, conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 33).

94. Consequentemente, considero que se deve rejeitar a tese do Governo alemão segundo a qual a opção de uma afetação direta dos custos a determinadas partes de um imóvel (de uso misto) não constitui um outro «critério de repartição» previsto pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, conforme interpretado pelo acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) e que, nesse caso, só é aplicável o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, sendo o n.º 5 apenas pertinente para as despesas que não possam ser afetadas a partes individualizadas do imóvel, como as despesas efetuadas com a manutenção das partes comuns.

95. Estou disposto a admitir que a afetação direta não reflete uma percentagem de utilização, contrariamente aos métodos baseados num *pro rata* de repartição. Todavia, importa recordar que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização *da totalidade ou de parte* dos bens e serviços em questão. Independentemente do que disser o Governo alemão, a hipótese de afetação direta dos custos relativos a determinadas partes de um imóvel de uso misto enquadra-se, por conseguinte, efetivamente, no contexto do exercício da faculdade prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

96. A minha terceira e última observação diz respeito ao alcance do conceito de «determinada operação» na aceção do acórdão BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Nos n.ºs 19 e 26 desse acórdão e no seu dispositivo, o Tribunal de Justiça esclareceu que constituía uma operação dessa natureza «a construção de um imóvel de uso misto». Conforme sustentou, nomeadamente, a Comissão, isso não significa, no entanto, que a utilização, a conservação e a manutenção desse imóvel sejam excluídas do exercício da faculdade oferecida aos Estados-Membros pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva. Não resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça nenhuma distinção entre os custos de aquisição de um imóvel de uso misto e os custos respeitantes ao seu uso ou à sua manutenção.

98. Também não descortino a razão por que haveria de ser proibido a um Estado-Membro, que já tenha optado pela aplicação de um método diferente do critério de repartição baseado no volume de negócios para a dedução do IVA pago sobre os custos de construção e de aquisição de um imóvel de uso misto, aplicar esse método para calcular o IVA dedutível relativo aos custos respeitantes ao uso ou à manutenção desse imóvel.

99. A condição decisiva é, na minha opinião, no respeito dos princípios sobre os quais assenta o sistema comum do IVA da Sexta Diretiva, que o método escolhido garanta um resultado do cálculo do âmbito do direito à dedução mais preciso que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

100. Por conseguinte, se um Estado-Membro considera que esse é, em geral, o caso das operações de uso, de conservação ou de manutenção de um imóvel de uso misto, pelo facto, por exemplo, de os custos respeitantes a essas operações apresentarem uma conexão mais estreita com as áreas do imóvel do que com o volume de negócios gerado pelas diferentes partes do imóvel, não há nada que se oponha, na minha opinião, a que esse Estado-Membro exerça, para esse tipo de operações, a faculdade oferecida pelo artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva.

101. Sob reserva de o Estado-Membro ter respeitado os princípios em que assenta o sistema comum do IVA, compete então ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, para o cálculo da dedução do IVA relativo aos custos de uso, de conservação e de manutenção de um imóvel de uso misto, o método de cálculo baseado na área garante um resultado mais preciso do que o que oferece o critério de repartição baseado no volume de negócios.

D – A título subsidiário, quanto à segunda e terceira questões prejudiciais

102. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se um Estado-Membro está autorizado a exigir de um sujeito passivo o ajustamento, com fundamento no artigo 20.º da Sexta Diretiva, da dedução inicialmente efetuada do IVA, numa situação em que esse Estado-Membro privilegia, durante o período de ajustamento, um critério de repartição do IVA pago a montante pela construção de um imóvel de uso misto sobre o critério de repartição (sobre o volume de negócios) que era aplicável no momento da dedução inicial.

103. Como resulta dos fundamentos do pedido de decisão prejudicial, as questões do órgão jurisdicional de reenvio inscrevem-se num contexto em que a dedução inicialmente efetuada pela recorrente no processo principal respeita aos cinco anos (a saber 1999 a 2003) anteriores àquele a partir do qual o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios entrou em vigor (1 de janeiro de 2004) e em que, antes como depois do dia da entrada em vigor, as respetivas percentagens de utilização tributável e da utilização isenta do imóvel não se alteraram.

104. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, com a sua terceira questão, se os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se opõem, contudo, à aplicação de um ajustamento dessa natureza, quando este não resulta expressamente do direito nacional e não é acompanhado de qualquer regime transitório.

105. Independentemente da questão da aplicação retroativa do ajustamento, os Governos alemão e do Reino Unido consideram que um Estado-Membro tem o direito de impor um ajustamento na sequência de uma alteração legislativa que incide sobre as modalidades de cálculo do âmbito do direito à dedução do IVA pago a montante. A Comissão sustenta o contrário uma vez que não é conferida qualquer vantagem injustificada ao sujeito passivo e que está preservada a neutralidade do IVA.

106. Embora o direito à dedução seja imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante e não possa em princípio ser limitado²⁸, a Sexta Diretiva instaura também regras de ajustamento do IVA inicialmente deduzido, que por sua vez fazem parte integrante do regime de dedução do IVA estabelecido pela referida diretiva²⁹.

107. O artigo 20.º, n.º 1, da Sexta Diretiva prevê assim que a dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente quando a dedução for superior ou inferior àquela a que o sujeito passivo tinha direito ou quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.

108. O artigo 20.º, n.º 2, desta mesma diretiva precisa que, no que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efetuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. *Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas* durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

109. Esta mesma disposição autoriza os Estados-Membros, relativamente a bens de investimento imobiliário, a estender o período de ajustamento até vinte anos³⁰.

28 — V., nomeadamente, acórdão Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

29 — V., nomeadamente, acórdãos *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 50), e *Pactor Vastgoed* (C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 33).

30 — Nos termos do § 15a da UStG, a República Federal da Alemanha optou por um período de ajustamento de dez anos.

110. De acordo com jurisprudência do Tribunal de Justiça, as regras previstas pela Sexta Diretiva em matéria de ajustamento das deduções têm por objetivo *aumentar a precisão das deduções de modo a assegurar a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estágio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito de dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto*. Através dessas regras, a referida diretiva tem, assim, por objetivo *estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens e serviços objeto das operações tributáveis a jusante*³¹.

111. O Tribunal de Justiça também esclareceu que, em relação, especificamente, a bens imóveis que são frequentemente utilizados durante um período de vários anos, durante o qual a sua afetação pode variar, o período de ajustamento das deduções *permite evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, nomeadamente, se verificarem, posteriormente à declaração, alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções*³².

112. Em conformidade com o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, a dedução inicialmente efetuada é regularizada quando é superior ou inferior àquela que o sujeito passivo tinha o direito de efetuar ou, segundo o n.º 2, aplicável aos bens imóveis, em função das *alterações* do direito à dedução verificadas no decurso dos anos seguintes ao ano em que o bem foi adquirido ou construído.

113. Foi, designadamente, com base no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva que o Tribunal de Justiça admitiu, no acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 53), que o ajustamento do IVA deduzido inicialmente podia decorrer de uma alteração legislativa do direito à dedução correlativa a uma alteração do direito de optar pela tributação de uma operação a jusante, que em princípio está isenta.

114. Nas suas observações, a Comissão sustenta, em substância, que esse ajustamento só deve, no entanto, ser admitido no contexto em que a alteração modifique o carácter tributário ou não da operação em questão, isto é, quando afete a própria existência do direito à dedução. Só nestes casos é que existe o risco de o sujeito passivo poder beneficiar de uma vantagem ou de uma desvantagem indevida.

115. Todavia, esta abordagem, que tende a privilegiar uma das finalidades do ajustamento, parece ignorar as indicações do Tribunal de Justiça de que o ajustamento das deduções tem por objetivo aumentar a precisão das deduções ou permitir evitar irregularidades no cálculo das mesmas.

116. É evidente que o ajustamento deve ocorrer quando um Estado-Membro altera o carácter tributável ou isento de uma dada operação a jusante, no respeito das disposições da Sexta Diretiva. Não há qualquer dúvida sobre o carácter imperativo desse ajustamento³³.

117. No entanto, o artigo 20.º da Sexta Diretiva não se opõe a que um Estado-Membro possa também exigir que esse ajustamento tenha lugar quando tiver escolhido alterar as modalidades de cálculo do âmbito do direito à dedução, optando, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva e com os princípios do sistema comum do IVA, por um método que garanta um resultado mais preciso do que o que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios.

31 — V., nomeadamente, acórdão Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 57), e Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 34) (o sublinhado é meu).

32 — V., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 25), e despacho Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 20) (o sublinhado é meu).

33 — V., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 30), e despacho Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 23).

118. Com efeito, nessa situação, o ajustamento aumenta a precisão das deduções que devem ser efetuadas ao longo dos anos durante os quais os custos de aquisição do bem imóvel são amortizados³⁴.

119. Por outro lado, como também alegou o Governo do Reino Unido na audiência, permitir a um sujeito passivo, como sustenta a Comissão, continuar a recorrer ao critério de repartição baseado no volume de negócios sobre a totalidade do período de ajustamento do bem imóvel, apesar de o Estado-Membro ter adotado uma alteração legislativa que privilegia a aplicação de um método de cálculo alternativo que assegura um resultado mais preciso, equivaleria a favorecer os sujeitos passivos que tivessem adquirido bens imóveis antes da entrada em vigor dessa alteração legislativa. Com efeito, nessa situação, apesar dessa alteração legislativa, o ajustamento anual poderia ser sempre calculado, sobre a totalidade do período de ajustamento (entre 5 e 20 anos, consoante os Estados-Membros), em função do método, com um resultado menos preciso, anteriormente aplicável às operações de aquisição ou de construção desse tipo de bens.

120. Por conseguinte, considero que o artigo 20.º da Sexta Diretiva não se opõe a que um Estado-Membro exija de um sujeito passivo o ajustamento da dedução inicialmente efetuada do IVA a montante respeitante a custos de construção de um imóvel de uso misto, numa situação em que esse Estado-Membro privilegia, por via legislativa, durante o período de ajustamento, um critério de repartição que garante um resultado mais preciso da dedução do IVA do que o que decorre do recurso ao critério de repartição aplicável no momento da dedução inicial.

121. Todavia, o exercício dessa prerrogativa por um Estado-Membro ao abrigo da Sexta Diretiva não escapa ao respeito dos princípios da segurança jurídica e da proteção confiança legítima dos sujeitos passivos, que fazem parte da ordem jurídica da União³⁵.

122. Quanto ao primeiro desses princípios, exige, por um lado, que as normas jurídicas sejam claras e precisas e, por outro, que a sua aplicação seja previsível para os cidadãos³⁶.

123. Por outro lado, o princípio da segurança jurídica impõe-se com especial rigor quando está em causa uma regulamentação suscetível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados conhecerem com exatidão as obrigações que esta lhes impõe³⁷.

124. Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que o princípio da segurança jurídica se opõe, salvo circunstâncias excecionais justificadas por um objetivo de interesse geral, a que um legislador nacional estabeleça que um ato que se enquadra no direito da União tenha o seu início em data anterior à sua publicação³⁸.

125. No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio alegou um conjunto de circunstâncias que levam a duvidar do respeito deste princípio.

126. Além das circunstâncias expostas na minha análise a título principal, subscrevo plenamente a argumentação do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios não é suficientemente preciso para ser interpretado no sentido que introduz um ajustamento do IVA pago a montante no que respeita às deduções já atribuídas em relação aos anos anteriores à entrada em vigor dessa disposição.

34 — Recorde-se que o regime especial reservado aos bens de investimento, em especial imóveis, explica-se pela utilização duradoura destes bens e pela amortização concomitante dos seus custos de aquisição: V., a este propósito, nomeadamente, acórdão *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 55 e jurisprudência aí referida).

35 — V., neste sentido, acórdãos *Gemeente Leusden e Holin Groep* (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 57); «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251, n.º 32); e *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 30).

36 — Acórdão *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 28).

37 — *Idem* (n.º 29 e jurisprudência aí referida).

38 — V., neste sentido, acórdão «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251, n.ºs 33 e 34).

127. Com efeito, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio, essa disposição não faz qualquer referência ao § 15.º da Lei do imposto sobre o volume de negócios que constitui a norma de transposição do artigo 10.º da Sexta Diretiva para o direito interno³⁹.

128. Ora, na medida em que o ajustamento exigido pelas autoridades fiscais nos termos do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios não é imposto pelo artigo 20.º da Sexta Diretiva, o sujeito passivo não pode razoavelmente esperar que seja exigido um ajustamento, sem que isso resulte clara e expressamente da alteração legislativa em causa.

129. Além disso, o Governo alemão não pode seriamente alegar que a situação em causa no processo principal é análoga à que deu origem ao acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Com efeito, enquanto neste último processo o Tribunal de Justiça concluiu que o legislador neerlandês tinha tomado medidas para evitar que os sujeitos passivos fossem surpreendidos pela aplicação da lei no que dizia respeito aos ajustamentos do direito à dedução, dando-lhes o tempo necessário para se adaptarem à nova situação⁴⁰, esse não é seguramente o caso presente, uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio salienta, a este respeito, que não foi adotado nenhum regime transitório.

131. Por último, na medida em que as autoridades fiscais tentaram, neste caso, atribuir efeito retroativo ao § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios através do ajustamento do IVA pago a montante, importa recordar que esse efeito só pode ser conciliado com o princípio da segurança jurídica em circunstâncias excecionais justificadas pela prossecução de objetivos de interesse geral, como a necessidade de lutar contra atos que visam a evasão fiscal⁴¹ ou prevenir a utilização em larga escala de operações financeiras indesejáveis⁴². No caso em apreço, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem o Governo alemão mencionaram que a adoção do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios era motivada pela prossecução de um ou vários objetivos semelhantes.

132. Quanto ao princípio da proteção da confiança legítima, importa recordar que têm o direito de invocar este princípio todos os particulares em quem uma autoridade administrativa criou expectativas baseadas em garantias precisas por ela fornecidas⁴³.

133. Num contexto como o do processo principal, isso implica verificar se os atos de uma autoridade administrativa criaram, no espírito de um operador económico prudente e informado, uma confiança razoável e, se for esse o caso, apurar a legitimidade dessa confiança⁴⁴.

134. A este propósito, decorre das explicações prestadas na decisão de reenvio que o critério de repartição utilizado pela recorrente no processo principal foi admitido pelas autoridades fiscais para os exercícios fiscais dos anos de 2001 e 2002, nos processos pendentes no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributário de Dusseldórfia).

39 — O artigo 15a da Lei do imposto sobre o volume de negócios só prevê, aliás, uma regularização nos casos de alterações de elementos tidos em conta na dedução inicialmente feita, transpondo, assim, para o direito interno o artigo 20.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e não o seu artigo 20.º, n.º 2.

40 — Acórdão Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 81).

41 — *Idem* (n.ºs 71 e 77).

42 — Acórdão «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251, n.ºs 38 e 39).

43 — V. a este respeito, nomeadamente, acórdão Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

44 — *Idem* (n.º 45 e jurisprudência aí referida).

135. Esta circunstância deve ser necessariamente tomada em consideração pelo órgão jurisdicional de reenvio. Em especial, se, pelo menos para estes dois anos, estiver demonstrado o caráter definitivo do acordo das autoridades fiscais, isso deve, na minha opinião, impedir qualquer aplicação retroativa do § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios. Com efeito, essa retroatividade privaria o sujeito passivo do direito à dedução do IVA pago a montante que, definitivamente, adquiriu no domínio da regulamentação anterior⁴⁵. O órgão jurisdicional de reenvio deverá apreciar ainda se o referido acordo é também suscetível de influenciar o âmbito do direito à dedução do IVA em relação aos anos de 1999 e 2000. Em particular, deverá examinar se a recorrente no processo principal também recebeu a garantia das autoridades fiscais ou se podia legitimamente deduzir do seu comportamento que esse acordo era válido *a fortiori* para estes dois exercícios fiscais.

136. Contudo, recordo que esse exame será supérfluo se o Tribunal de Justiça subscrever a minha análise, efetuada a título principal, em resultado da qual o § 15, n.º 4, terceiro período, da Lei do imposto sobre o volume de negócios não pode ser oposto à recorrente no processo principal por ser incompatível com os artigos 17.º, n.º 5 e 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

V – Conclusão

137. Tendo em atenção as considerações desenvolvidas na minha análise a título principal, proponho ao Tribunal de Justiça que decida nos seguintes termos sobre o pedido de decisão prejudicial submetido pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal):

«Os artigos 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo e 19.º, n.º 1, 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, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro privilegie, de forma sistemática e indiferenciada, para todos os bens e serviços ditos ‘de uso misto’, qualquer método de cálculo do âmbito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, diferente do critério de repartição calculado com base na relação existente entre o volume de negócios a ser gerado pela locação das unidades comerciais (sujeita a imposto sobre o valor acrescentado) e o resultante das outras operações de locação (isentas de imposto sobre o valor acrescentado), prioritariamente, por força dos artigos acima referidos. Não tendo claramente identificado as operações às quais se aplicam o ou os métodos de cálculo alternativos, que devem, além disso, garantir um resultado mais preciso do que o que decorre da aplicação desse critério de repartição, o Estado-Membro em causa não pode opor aos sujeitos passivos a aplicação desses outros métodos.»

45 — V., neste sentido, acórdão Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 39 e jurisprudência aí referida).