



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 25 noiembrie 2015¹

Cauza C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
împotriva
Finanzamt Krefeld [cerere de decizie preliminară formulată de**

Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — Drept de deducere a taxei achitate în amonte — Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni impozabile, cât și pentru operațiuni scutite — Închiriere a unui imobil în scopuri comerciale și rezidențiale — Calculul proratai de deducere în funcție de cifra de afaceri afectată locatarilor comerciali — Reglementare națională care prevede calculul proratai în funcție de suprafața imobilului afectată acestor locatari — Efect retroactiv — Securitate juridică — Încredere legitimă”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 17, 19 și 20 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare², astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995³ (denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, pe de o parte, și Finanzamt Krefeld (administrația finanțelor publice din Krefeld), pe de altă parte, în legătură cu regula de calcul care trebuie utilizată pentru a se stabili dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru anul 2004, precum și cu regularizarea deducerii acestei taxe, în contextul construirii și întreținerii unei clădiri destinate unei utilizări mixte, cu alte cuvinte, destinate unei utilizări care implică atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere.

3. Prezenta cauză trebuie în special să determine Curtea să ofere anumite clarificări cu privire la întinderea Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), precum și cu privire la posibilitatea unui stat membru de a impune, în urma unei modificări legislative, o regularizare a deducerii inițiale a TVA-ului pentru anii anteriori intrării în vigoare a modificării respective, inclusiv pentru părțile din clădire a căror utilizare nu este diferită de cea prevăzută inițial.

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 145, p. 1.

3 — JO L 102, p. 18.

4. Menționăm deja că, pe baza Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), întrebările adresate de instanța de trimitere ar putea primi, în opinia noastră, un răspuns relativ simplu în sensul că articolul 17 alineatul (5) primul paragraf și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă se opun ca un stat membru să prevadă în principal, în mod sistematic și nediferențiat pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă, o altă metodă de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte decât cheia de repartizare întemeiată pe metoda cifrei de afaceri prevăzută de dispozițiile menționate mai sus.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

5. Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

(a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(5) În cazul bunurilor și serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiunile care dau drept de deducere prevăzute la alineatele (2) și (3), cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, deducerea este permisă numai pentru partea din taxa pe valoarea adăugată care poate fi atribuită primelor operațiuni.

Prorata de deducere se stabilește, pentru toate operațiunile desfășurate de persoana impozabilă, conform articolului 19. Totuși, statele membre pot:

[...]

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 19 din A șasea directivă, intitulat „Calculul proratei de deducere”, prevede la alineatul (1):

„Prorata de deducere, prevăzută la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf, este compusă dintr-un raport cuprinzând următoarele sume:

- la numărător, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor care dau drept de deducere conform articolului 17 alineatele (2) și (3),
- la numitor, valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, a cifrei de afaceri anuale aferente operațiunilor incluse la numărător și operațiunilor care nu dau drept de deducere. [...]

[...]” [traducere neoficială]

7. Articolul 20 din A șasea directivă, intitulat „Regularizarea deducerilor”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

- (a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;
- (b) atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț; [...]

(2) În cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pe o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din taxa aplicată acestor bunuri. Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere în anii următori față de anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate.

Prin derogare de la paragraful anterior, statele membre își pot baza regularizarea pe o perioadă de cinci ani integrali, începând de la data la care bunurile sunt utilizate prima dată.

În cazul bunurilor imobile achiziționate ca bunuri de capital, perioada de regularizare poate fi prelungită până la 20 de ani.” [traducere neoficială]

B – *Dreptul german*

8. Dispozițiile pertinente ale reglementării germane aplicabile în materia TVA-ului sunt cuprinse în Legea din 1999 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”).

9. Articolul 4 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, intitulat „Scutirea livrărilor și a altor prestații”, prevede:

„Dintre operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 sunt scutite de taxă:

[...]

12. a) închirierea și leasingul de bunuri imobile, [...]

10. Articolul 15 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prevede:

„(1) Întreprinzătorul poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate în favoarea întreprinderii sale de către o altă întreprinzător.

[...]

(2) Se exclude de la deducerea impozitului plătit în amonte taxa cu privire la livrările, importul și achiziția intracomunitară de bunuri, precum și cu privire la celelalte prestații pe care întreprinderea le utilizează în scopul următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[...]

(4) Dacă întreprinderea utilizează un bun sau o altă prestație livrată, importată sau achiziționată în interiorul Comunității numai parțial în vederea realizării operațiunilor care nu dau drept de deducere, partea din taxa aferentă intrărilor care este imputabilă din punct de vedere economic operațiunilor menționate nu este deductibilă. Întreprinderea poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile.”

11. Legea fiscală de modificare din 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2004, a adăugat o a treia teză la această dispoziție, cu următorul cuprins:

„Stabilirea părții nedeductibile a impozitului în funcție de raportul dintre cifra de afaceri care exclude deducerea și cifra de afaceri care dă drept de deducere este admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire.”

12. Motivele acestei completări de către legiuitor, astfel cum reies din legea menționată mai sus, sunt următoarele:

„Această dispoziție vizează o repartizare rezonabilă, în momentul efectuării livrărilor sau a altor prestații, a taxelor plătite în amonte. Acest regim nou restrânge utilizarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri ca unic criteriu de repartizare. Doar atunci când nicio altă afectare economică nu este posibilă, această cheie de repartizare este admisă. Această modificare este necesară întrucât Bundesfinanzhof [(Curtea Federală de Finanțe)] a statuat, prin hotărârea din 17 august 2001 [...], că repartizarea cuantumului taxei plătite în amonte în funcție de raportul dintre cifrele de afaceri în aval trebuia recunoscută ca o estimare rezonabilă în sensul articolului 15 alineatul (4) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. Cu toate acestea, aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri ca un criteriu general de repartizare ar conduce, în special în cazul construirii unor clădiri destinate unei utilizări mixte, la repartizări inexacte; [...] Or, aplicarea acestei chei de repartizare întemeiate pe metoda cifrei de afaceri ca un criteriu general de repartizare nu este prevăzută în mod imperativ de A șasea directivă. Un astfel de regim al «proratei» [...] nu este obligatoriu pentru statele membre, dat fiind că acestea pot, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf, să stabilească criterii de repartizare care se îndepărtează de acest regim. Pentru achiziționarea de imobile, o repartizare a taxei plătite în amonte în funcție de raportul dintre valorile de producție și valorile de piață rămâne și ea posibilă [...].”

13. Articolul 15a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, intitulat „Regularizarea taxei achitate în amonte”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Atunci când modificarea elementelor luate în considerare la stabilirea cuantumului deducerilor inițiale intervine în termen de cinci ani de la prima utilizare a unui bun, trebuie să se efectueze o compensare, pentru fiecare an calendaristic corespunzător acestor modificări, prin intermediul unei regularizări a deducerii cuantumurilor taxei în amonte aplicate costurilor de achiziție sau de realizare. În ceea ce privește bunurile imobile, inclusiv componentele lor esențiale, regularizările în cazul cărora se aplică dispozițiile de drept civil referitoare la imobile și construcțiile pe terenul altei persoane, un termen de zece ani se substituie termenului de cinci ani.

(2) În scopul regularizării prevăzute la alineatul (1), trebuie să se rețină, pentru fiecare an civil corespunzător modificărilor, în cazurile prevăzute la prima teză a acestui alineat, o cincime și, în cazurile prevăzute la a doua teză, o zecime din valorile taxei plătite în amonte care au grevat bunul [...]”

III – Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

14. Între anii 1999 și 2004, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, societate civilă imobiliară, a efectuat, pe un teren care îi aparținea, lucrări de demolare a unei clădiri vechi și de construire a unui imobil cu spații de locuit și spații comerciale. Această clădire a fost finalizată în 2004 și cuprinde șase spații de locuit și comerciale și zece locuri de parcare subterane. Unele dintre aceste spații și locuri au fost închiriate începând cu luna octombrie 2002.

15. Cu ocazia exercițiilor fiscale pentru perioada corespunzătoare anilor 1999-2003, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a calculat dreptul său de deducere cu privire la TVA-ul plătit pentru lucrările de demolare și de construcție prin aplicarea unei chei de repartizare calculate pe baza raportului existent între cifra de afaceri care trebuie să fie generată de închirierea spațiilor comerciale (supuse TVA-ului) și cea rezultată din celelalte operațiuni de închiriere (scutite de TVA) (denumită în continuare „cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri”). Potrivit acestei chei de repartizare, partea deductibilă a TVA-ului corespundea unei cote de 78,15 %. Cu ocazia a două acțiuni introduse cu privire la cuantumul TVA-ului care poate fi dedus pentru exercițiile 2001 și 2002, administrația finanțelor publice Krefeld a acceptat această cheie de repartizare.

16. În anul 2004, unele părți ale clădirii, despre care se prevăzuse inițial că sunt destinate unei utilizări supuse TVA-ului, au fost închiriate cu scutire de TVA. În vederea regularizării deducerilor realizate în amonte, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a calculat, în declarația corespunzătoare exercițiului fiscal 2004, o sumă compensatorie, pe care a stabilit-o prin aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri. În total, valoarea TVA-ului care trebuie rambursată către Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR era de aproximativ 3 500 de euro.

17. Administrația finanțelor publice din Krefeld a respins această modalitate de calcul pentru motivul că, în urma intrării în vigoare a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, se putea recurge la cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri numai dacă nicio altă metodă de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă nu este posibilă. Dat fiind că este posibil și mai exact să se stabilească imputarea bunurilor și a serviciilor utilizate pentru demolarea sau construirea unei clădiri în funcție de raportul existent între suprafața (în metri pătrați) spațiilor comerciale și cea a spațiilor de locuit (denumită în continuare „cheie de repartizare în funcție de suprafață”), administrația finanțelor publice Krefeld a considerat că Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ar fi trebuit să aplice o astfel de cheie de repartizare. În consecință, administrația finanțelor publice menționată a repartizat valoarea TVA-ului achitat în amonte, datorat pentru perioada 1999-2004, pentru costurile de construcție între diferitele spații comerciale și spațiile de locuit și a stabilit, pentru fiecare spațiu, o valoare de corecție, inclusiv pentru spațiile a căror utilizare efectivă nu ar fi diferită de cea prevăzută inițial, în aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe suprafață. Administrația finanțelor publice Krefeld a stabilit procentul de deducere la 38,74 %, corespunzător suprafeței totale a clădirii a cărei închiriere este impozabilă, și a stabilit cuantumul TVA-ului care trebuie rambursat către Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR la 950 de euro pentru anul 2004.

18. Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Financiar din Düsseldorf) a anulat în parte această decizie de impunere rectificativă pentru motivul că cheia de repartizare întemeiată pe suprafață putea fi aplicată doar în ceea ce privește TVA-ul datorat pentru cheltuielile de întreținere a clădirii în discuție efectuate începând cu 2004. În consecință, acesta a stabilit la puțin peste 1 700 de euro cuantumul TVA-ului care trebuie restituit către Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR pentru anul 2004.

19. Cele două părți din litigiul principal au formulat un recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) împotriva acestei hotărâri.

20. Potrivit instanței de trimitere, litigiul ar ridica, în primul rând, întrebări legate de interpretarea dată de Curte, în Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

21. Această instanță amintește mai întâi că, cu ocazia cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), Curtea a statuat, la punctul 21 din hotărârea sa, că „repartizarea [prețului de vânzare] între partea destinată exercitării activităților profesionale și cea rezervată utilizării private de către persoana impozabilă trebuie realizată pe baza cotelor corespunzătoare utilizării profesionale și utilizării private în anul de achiziție, și nu pe baza repartizării geografice”.

22. Trăgând concluzii din această soluție, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a statuat într-o hotărâre din 17 august 2001 că, „[î]n cazul în care este achiziționată sau construită o clădire [...] care este destinată unei utilizări «mixte», [a]tribuirea taxelor achitate în amonte nu este permisă nici potrivit așa-numitei «chei de repartizare întemeiate pe investiții» [...], nici potrivit unei legături spațiale (numită și legătură «geografică»); dimpotrivă, este relevantă repartizarea «procentuală» a folosinței întregii clădiri în scopul unor operațiuni impozabile și neimpozabile [...]”.

23. Ca urmare a acestei hotărâri, administrația fiscală germană a modificat parțial practica sa anterioară și a stabilit o distincție după cum TVA-ul în discuție este legat fie de costul de achiziție sau de construire a unei clădiri, fie de costurile de utilizare, de conservare și/sau de întreținere a acesteia. În prima situație, deducerea se calculează în funcție de partea din imobil care este utilizată în scopul operațiunilor impozitate. În cea de a doua situație, deducerea continuă să fie calculată în funcție de partea din imobil pentru care TVA-ul a fost aplicat, o cheie de repartizare fiind utilizată doar pentru a se stabili sfera de aplicare a dreptului de deducere în privința TVA-ului achitat pentru livrări sau pentru prestații care nu puteau fi legate de o anumită parte a clădirii sau aferente părților comune.

24. În acest context, instanța de trimitere ridică problema dacă Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nu a repus, la rândul său, în discuție practica fiscală existentă.

25. Pe de o parte, această instanță observă că, în respectiva hotărâre, Curtea a statuat că nu este posibil să se utilizeze o cheie de repartizare și, așadar, o metodă de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă, diferită de cea prevăzută de A șasea directivă, întemeiată pe cifra de afaceri, decât dacă această metodă nu se aplică tuturor cazurilor de utilizare mixtă și dacă aceasta conduce la o stabilire mai precisă a dreptului de deducere. Potrivit instanței de trimitere, Curtea ar fi statuat că articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu era conform cu A șasea directivă întrucât ar prevedea un regim de calculare a deducerilor bunurilor de folosință mixtă care ar deroga în general de la cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri. Cu toate acestea, în ceea ce privește condiția potrivit căreia metoda reținută trebuie să garanteze o repartizare mai precisă a deducerii care trebuie efectuată, instanța de trimitere arată că aceasta ar fi îndeplinită în speță întrucât aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe suprafață ar fi, în general, mai precisă decât cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri. Ar rezulta că metoda aplicată de administrație și de instanțele germane înainte de pronunțarea Hotărârii Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), care

presupune să se stabilească pentru ce parte a imobilului a fost aplicat TVA-ul și să se aplice o cheie de repartizare doar pentru sumele restante care se raportează la părțile imobilului care fac efectiv obiectul unei utilizări mixte, ar trebui prevăzută în principal întrucât aceasta ar conduce la rezultate mai exacte decât cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri.

26. Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că, în Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 19), Curtea a precizat că posibilitatea ca un stat membru să utilizeze o altă metodă de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă decât cea prevăzută de A șasea directivă este posibilă numai pentru o „anumită operațiune, precum construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte”. În consecință, această instanță, care consideră că aceeași metodă, și anume cea întemeiată pe suprafață, ar trebui aplicată pentru taxele care au privit construirea sau achiziționarea unei clădiri și pentru sumele referitoare la cheltuielile de utilizare, de conservare sau de întreținere a acesteia, ridică problema dacă o astfel de aliniere a sistemelor ar fi conformă cu hotărârea menționată.

27. În al doilea rând, instanța de trimitere constată că, deși Curtea a avut deja ocazia să admită că o modificare legislativă poate determina obligația de regularizare a anumitor deduceri ale TVA-ului, aceasta s-ar fi pronunțat, până în prezent, doar cu privire la modificările legislative care afectează chiar existența dreptului de deducere. În aceste condiții, ar exista o îndoială în ceea ce privește problema dacă articolul 20 din A șasea directivă permite unui stat membru să impună unei persoane impozabile să efectueze o regularizare a TVA-ului ca urmare a modificării, chiar de către acest stat, a metodei de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă care trebuie să fie pusă în aplicare, inclusiv atunci când această persoană impozabilă a continuat să utilizeze părțile din imobil pentru realizarea operațiunilor impozabile în conformitate cu intenția inițială și nu a săvârșit inexactități la calcularea deducerilor inițiale și nici nu a retras un avantaj nejustificat al deducerilor inițiale.

28. În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, principiile protecției încrederii legitime și securității juridice nu se opun să se procedeze la o regularizare a TVA-ului. Astfel, această instanță arată că, în primul rând, articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri ar putea fi insuficient de precis, întrucât ar deroga pentru toate cazurile de utilizare mixtă de la norma generală prevăzută la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă. În al doilea rând, aceasta arată că metoda de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă utilizată de Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR fusese aprobată, pentru anumiți ani, de către autoritățile administrative și judiciare competente. În al treilea rând, instanța de trimitere precizează că legislația națională nu cuprinde o dispoziție expresă care să prevadă că intrarea în vigoare a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri poate conduce la regularizări ale TVA-ului și nu a prevăzut un regim tranzitoriu. În sfârșit, aceasta subliniază că modificarea metodei de imputare a bunurilor și a serviciilor de folosință mixtă nu are un caracter imperativ, cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri fiind recunoscută întotdeauna ca constituind o estimare rezonabilă, în sensul articolului 15 alineatul (4) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, chiar dacă, începând cu 1 ianuarie 2004, aceasta se aplică cu titlu subsidiar.

29. În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Curtea de Justiție a Uniunii Europene a hotărât că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din [A șasea directivă] permite statelor membre să prevadă în principal, drept cheie de repartizare pentru a calcula prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte aferent unei operațiuni determinate, precum construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, care figurează la articolul 19 alineatul (1) din [A șasea directivă], cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere menționate [(Hotărârea BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689)].

- a) În vederea unei stabiliri mai precise a cuantumului taxelor achitate în amonte, la achiziționarea sau construirea unei clădiri de folosință mixtă, operațiunile impozitate în amonte, care reprezintă baza de impozitare pentru prețul de cumpărare și cheltuielile de construcție aferente, trebuie mai întâi incluse în operațiunile (taxabile sau scutite) legate de utilizarea clădirii, iar numai după aceea restul de TVA trebuie repartizat în funcție de cheia de repartizare întemeiată pe suprafață sau pe cifra de afaceri?
- b) Principiile formulate de Curtea de Justiție în [Hotărârea BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689] și răspunsul la întrebarea de mai sus se aplică și în privința taxelor achitate în amonte pentru operațiunile impozabile în amonte privind utilizarea, conservarea și întreținerea unei clădiri de folosință mixtă?
- 2) Articolul 20 din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că regularizarea TVA-ului deductibil prevăzută la acest articol se aplică și într-o situație de fapt în care o persoană impozabilă a repartizat TVA-ul achitat în amonte aferent construirii unei clădiri destinate unei utilizări mixte potrivit metodei cifrei de afaceri prevăzute la articolul 19 alineatul (1) din [A șasea directivă] și permisă de dreptul național, iar un stat membru adoptă ulterior, în perioada de regularizare, o dispoziție care prevede în principal o altă cheie de repartizare?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea precedentă: principiile securității juridice și încrederii legitime se opun aplicării articolului 20 din [A șasea directivă], atunci când, în cazuri precum cel descris mai sus, un stat membru nici nu prevede în mod expres regularizarea TVA-ului achitat în amonte, nici nu adoptă o normă tranzitorie și când repartizarea de către persoana impozabilă, potrivit cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri, a TVA-ului achitat în amonte a fost recunoscută în general ca fiind conformă de către Bundesfinanzhof [(Curtea Federală de Finanțe)]?”
30. Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise depuse de guvernele german și al Regatului Unit, precum și de Comisia Europeană. Aceste părți interesate au fost de asemenea ascultate în ședința din 9 iulie 2015.

IV – Analiză

A – *Observații introductive*

31. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, precizări în ceea ce privește întinderea Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) cu privire la modalitățile de calculare a deducerii TVA-ului legate, pe de o parte, de costurile de construire și de realizare a unui imobil așa-numit „de folosință mixtă”, cu alte cuvinte destinat unei utilizări care implică atât operațiuni care dau drept de deducere (precum contracte de închiriere în scop comercial încheiate pentru anumite părți ale imobilului), cât și operațiuni care nu dau dreptul la deducere (precum contracte de închiriere în scop de locuință) [prima întrebare litera (a)], și, pe de altă parte, de cheltuielile de utilizare și de întreținere a acestui imobil [prima întrebare litera (b)]. Această întrebare privește, în esență, interpretarea articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

32. Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, pe care va trebui, în opinia noastră, să le examinăm împreună, instanța de trimitere ridică problema limitelor impuse fie de articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă, fie de principiile securității juridice și protecției încrederii legitime dreptului unui stat membru de a solicita unei persoane impozabile, în urma unei modificări legislative a modalităților de calculare a deducerii TVA-ului, o regularizare a TVA-ului aferent deducerilor inițiale efectuate înaintea intrării în vigoare a acestei modificări.

33. Chiar dacă aceste probleme se concentrează mai ales pe tratamentul fiscal al unei clădiri destinate unei utilizări mixte, precum cea în discuție în cauza principală, trebuie să se observe însă că, astfel cum reiese din motivarea cererii de decizie preliminară și din observațiile părților interesate, prezenta cauză ridică anumite preocupări din perspectiva compatibilității unei norme naționale, precum articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, introdusă începând cu 1 ianuarie 2004, atât cu articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă, cât și din punctul de vedere al principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.

34. Aceste preocupări sunt, cu unele nuanțări, identice cu cele care au fost menționate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), a cărei trimitere provenea tot din partea Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe), în condiții similare. Și această cauză, care privea mai precis modalitățile de calculare a deducerii TVA-ului care se raportează la cheltuielile de construcție a unei clădiri destinate unei utilizări mixte, avea, astfel, la origine deja modificarea legislativă adusă de articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri modalităților de calculare a deducerii TVA-ului aplicabil tuturor bunurilor și serviciilor de folosință mixtă, care coboară cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri pe o „poziție evident subordonată”⁴, în timp ce, potrivit dispozițiilor și finalității celei de A șasea directive, această cheie trebuie să fie, în principiu, prevăzută în principal, astfel cum vom reaminti mai detaliat ulterior.

35. În Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 17 și 18), Curtea a statuat, desigur, că „faptul de a permite unui stat membru să adopte o legislație precum cea descrisă de instanța de trimitere, care ar deroga în mod general de la regulile instaurate prin articolul 17 alineatul (5) primul și al doilea paragraf, precum și prin articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă, ar contraveni acesteia din urmă”, precizând că această „interpretare este de altfel conformă cu scopul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, ale cărui dispoziții sunt aplicabile unor cazuri determinate [...]”.

36. Cu toate acestea, nici guvernul german, nici, după toate probabilitățile, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) nu au tras concluzii din această constatare, care se raporta în mod explicit la adoptarea de către legiuitorul german a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, a cărui aplicare este încă o dată pusă în discuție în cauza principală.

37. În aceste condiții, astfel cum vom explica în continuare, constatarea efectuată de Curte la punctele 17-19 din Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) presupune că Republica Federală Germania nu a respectat dispozițiile relevante ale celei de A șasea directive, ceea ce trebuie să conducă, la rândul său, la inopozabilitatea articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri față de particulari. Prin urmare, această consecință face în mare parte superfluu un răspuns la fiecare dintre întrebările adresate de instanța de trimitere, întrebări pe care le vom examina, așadar, în detaliu doar cu titlu subsidiar.

B – Cu titlu principal, cu privire la interpretarea articolului 17 alineatul (5) și a articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă și la inopozabilitatea articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri

38. TVA-ul, a cărui pondere este suportată în întregime de consumatorul final, se caracterizează prin neutralitatea sa în toate etapele de producție și de comercializare. Până în etapa consumatorului final, persoanele impozabile care participă la procesul de producție și de comercializare plătesc administrației fiscale cuantumul TVA-ului facturat clienților lor (TVA-ul colectat în aval), cu deducerea TVA-ului plătit furnizorilor lor (TVA-ul deductibil în amonte).

4 — Pentru a relua expresia utilizată de avocatul general Cruz Villalón la punctul 44 din Concluziile prezentate în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

39. În temeiul articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, din moment ce o persoană impozabilă cumpără bunuri sau servicii pentru realizarea operațiunilor impozitate în aval, i se acordă dreptul de a deduce TVA-ul care a grevat achiziționarea bunurilor sau a serviciilor respective. Astfel cum arată Curtea în repetate rânduri, dreptul de deducere, care se exercită imediat pentru totalitatea TVA-ului aplicat operațiunilor impozabile efectuate în amonte, face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat⁵.

40. Cu toate acestea, pot apărea dificultăți în cazul bunurilor sau serviciilor destinate unei „utilizări mixte”, atunci când o persoană impozabilă, care a achiziționat bunuri sau servicii în cadrul activității sale economice, le utilizează în parte pentru nevoile operațiunilor impozitate și în parte în alte scopuri.

41. Astfel cum am avut deja ocazia să arătăm, A șasea directivă are în vedere două categorii de dispoziții referitoare la utilizarea mixtă⁶.

42. O singură categorie este însă în discuție în prezenta cauză. Este vorba despre cea în care se încadrează articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă⁷.

43. Regimul prevăzut de această dispoziție se referă la TVA-ul aferent intrărilor, corespunzător cheltuielilor efectuate exclusiv în legătură cu operațiuni economice în aval, dintre care unele dau drept de deducere și altele, întrucât beneficiază de o scutire, nu dau acest drept⁸. Aceasta este situația, precum în cauza principală, în ce privește cheltuielile corespunzătoare unor operațiuni de închiriere a unui imobil utilizat atât în scopuri comerciale (impozabile), cât și în scopuri de locuință (scutite).

44. Într-un astfel de caz, potrivit articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor operațiuni impozabile⁹.

45. Dreptul de deducere este calculat, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, în funcție de o prorată determinată potrivit articolului 19 alineatul (1) din aceeași directivă¹⁰, și anume o cheie de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri.

46. Cu toate acestea, astfel cum a precizat Curtea, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, care începe cu termenul „totuși”, autorizează o derogare de la regula enunțată la primul și la al doilea paragraf ale acestui articol¹¹.

5 — A se vedea în special Hotărârile *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 24), precum și *Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt* (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 22).

6 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, punctele 23-30).

7 — A doua categorie, care nu este avută în vedere de prezenta cauză, privește utilizarea bunurilor și a serviciilor atât pentru operațiunile economice care dau dreptul la deducere, cât și în scopuri străine întreprinderii persoanei impozabile.

8 — A se vedea în acest sens printre altele Hotărârile *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33), precum și *Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt* (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctele 26 și 27).

9 — A se vedea în special Hotărârile *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 53), *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 17), *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 13) și *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 28).

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

11 — A se vedea Hotărârile *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750, punctul 19) și *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 15).

47. Acest articol permite, astfel, statelor membre să opteze pentru una dintre celelalte metode de stabilire a dreptului de deducere care sunt enumerate la al treilea paragraf al acestuia, inclusiv, printre altele, posibilitatea „să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora” [articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c)], și care cuprind, potrivit Curții, cheia de repartizare întemeiată pe suprafața părților unei clădiri destinate unei utilizări mixte¹².

48. Prin urmare, trebuie să se considere că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă constituie o dispoziție derogatorie de la primul și de la al doilea paragraf ale articolului menționat¹³.

49. În exercitarea posibilității care le este conferită prin această dispoziție, statele membre trebuie să respecte efectul util al articolului 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, finalitatea și economia acesteia, precum și principiile care stau la baza sistemului comun al TVA-ului, în special cel al neutralității fiscale și cel al proporționalității¹⁴.

50. Prin urmare, competența statelor membre în adoptarea unei alte metode de calculare a deducerii TVA-ului decât cea întemeiată pe cifra de afaceri este încadrată.

51. Astfel cum rezultă în special din Hotărârile BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) și Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), exercitarea posibilității oferite statelor membre pare subordonată îndeplinirii a două condiții cumulative.

52. În primul rând, statul membru trebuie să fi optat pentru una dintre celelalte metode de calcul decât cea întemeiată pe cifra de afaceri, pentru „o anumită operațiune”¹⁵ sau, cel puțin, pentru „cazuri determinate”¹⁶ sau pentru a ține seama „de caracteristicile specifice ale unora dintre activități”¹⁷. Cu alte cuvinte și în orice caz, metoda de calcul alternativă nu trebuie considerată o metodă derogatorie generală de la cea întemeiată pe cifra de afaceri¹⁸.

53. În al doilea rând, metoda alternativă reținută trebuie să garanteze o stabilire a sferei de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte „mai precisă”¹⁹ decât cea care ar rezulta din aplicarea metodei cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri²⁰.

54. În raționamentul efectuat de Curte în Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), aceste două condiții par să concretizeze respectarea finalității, a obiectivelor și a principiilor din cea de A șasea directivă. Acestea permit, astfel, să se garanteze respectarea principiului neutralității și atingerea unei precizii mai mari la calcularea sferei de aplicare a dreptului de deducere de fiecare dată când se justifică, fără a denatura structura de bază a regimului de calcul al deducerii TVA-ului care se întemeiază pe prioritatea de principiu acordată cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri²¹.

12 — A se vedea Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 24).

13 — Hotărârile BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 16) și Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 18).

14 — A se vedea Hotărârile BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 16 și 22), Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 52), precum și Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 27).

15 — Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 19 și 24).

16 — *Ibidem* (punctele 18 și 20).

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

18 — Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 17).

19 — Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 18, 24 și 26, precum și dispozitivul hotărârii).

20 — A se vedea de asemenea Hotărârea Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 32).

21 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 44).

55. În opinia noastră, se va permite unui stat membru să opteze pentru o metodă de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere a bunurilor sau a serviciilor de folosință mixtă diferită de cea întemeiată pe cifra de afaceri, precum cea prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă, doar cu respectarea acestor condiții.

56. Deși instanța de trimitere consacră câteva considerații primei dintre condițiile respective, aceasta s-a abținut să solicite Curții, în mod direct, să se pronunțe cu privire la consecințele care se deduc din neîndeplinirea acestei condiții de către Republica Federală Germania, constatare care reiese totuși din punctele 17-19 din Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Mai precis, pe de o parte, doar din perspectiva calculării dreptului de deducere privind cheltuielile de menținere și de întreținere a unui imobil destinat unei utilizări mixte, instanța de trimitere ridică problema dacă, presupunând că se poate aplica o altă metodă de calculare a deducerii TVA-ului decât cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri, aferentă cheltuielilor amintite, la fel ca și metoda aplicabilă cheltuielilor de construcție aferente imobilului respectiv, care era în discuție în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), această extindere ar îndeplini întotdeauna condiția de a privi „o anumită operațiune”.

58. Pe de altă parte, deși este adevărat că, în contextul celei de a treia întrebări adresate Curții, instanța de trimitere menționează caracterul excesiv de general al articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, întrebările sale în această privință se limitează la respectarea principiului securității juridice, în ipoteza în care această dispoziție ar cuprinde o normă implicită și retroactivă de regularizare a deducerii TVA-ului operate inițial de persoana impozabilă.

59. În schimb, instanța de trimitere nu solicită nicio clarificare cu privire la circumstanța că Republica Federală Germania a menținut, în situația actuală, dispozițiile articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri și caracterul eminentement subsidiar al cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri rezultată din această dispoziție, ulterior pronunțării Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. Cu alte cuvinte, instanța de trimitere pare să interpreteze Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) făcând abstracție de formularea generală a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, „ca și cum” Curtea ar fi autorizat legiuitorul german să prevadă în principal o altă metodă de calcul decât cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri, fără nicio altă condiție în afara celei a caracterului mai precis al metodei de calcul alternative aplicabile.

61. Este adevărat că Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) prezintă anumite ambiguități.

62. Din punctul de vedere care ne interesează în această etapă, trebuie să se arate că, în timp ce dispozitivul acestei hotărâri prevede că se permite statelor membre să prevadă în principal o altă cheie de repartizare decât cea întemeiată pe cifra de afaceri pentru o anumită operațiune, precum construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte, „cu condiția ca metoda reținută să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere [...]”, la punctul 19 din aceasta se adaugă că această autorizare se aplică „cu respectarea principiilor care stau la baza sistemului comun al TVA-ului”.

63. Această precizare pare să implice, în raport cu punctele 16-18 din hotărâre, respectarea structurii de bază a regimului de calcul al deducerii TVA-ului, care se întemeiază pe prioritatea de principiu acordată pentru toate cazurile de folosință mixtă cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri, sau, în orice caz, excluderea caracterului pur subsidiar al acestei chei, caracter care rezultă însă din articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri.

64. A trata, la fel ca și legiuitorul german, criteriul cifrei de afaceri ca „o ultimă opțiune subsidiară”²², odată ce toate celelalte metode de imputare au fost epuizate fără a identifica operațiunile destinate unei utilizări mixte vizate, implică nerespectarea normei generale prevăzute la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă și a „obiectivul[ui acesteia din urmă], enunțat în cel de al doisprezecelea considerent al acesteia, potrivit căruia prorata de deducere trebuie calculată în același mod în toate statele membre”²³.

65. Desigur, articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă prevede că un stat membru poate „să autorizeze sau să oblige o persoană impozabilă să efectueze deducerea TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora”.

66. Cu riscul de a priva de orice efect util articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, această autorizare nu înseamnă totuși că calcularea deducerii TVA-ului trebuie să se efectueze în funcție de utilizarea reală a *tuturor* bunurilor și serviciilor de folosință mixtă. Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă urmărește pur și simplu să permită, astfel cum a subliniat, în esență, guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, ca recurgerea la metoda utilizării reale să poată privi un anumit bun sau serviciu în totalitate sau doar în parte, în funcție de utilizarea diferită care se dă acestuia în operațiunile în aval.

67. Autorizarea acordată de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă implică așadar, în opinia noastră, o alegere prealabilă clară și precisă de către statul membru a operațiunilor în cauză. Or, articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri se aplică fără deosebire tuturor bunurilor sau serviciilor de folosință mixtă și prevede cu titlu generic că cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri este „admisă doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire”, fără altă mențiune, ceea ce încalcă A șasea directivă, astfel cum a subliniat în mod întemeiat Comisia.

68. Potrivit guvernului german, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) ar efectua, începând cu o hotărâre din 7 mai 2014, o interpretare a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri conformă cu A șasea directivă în sensul că cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri ar fi permisă în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire *mai precisă*.

69. Este adevărat că o astfel de interpretare conformă restrânge domeniul de aplicare al metodelor de imputare alternative celor care garantează un rezultat mai precis decât cel care decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

70. Totuși, aceasta urmărește pur și simplu să îndeplinească cea de a doua condiție stabilită de jurisprudența BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). În schimb, aceasta nu atenuază caracterul subsidiar al cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri, astfel cum rezultă din articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. Un astfel de caracter subsidiar rămâne contrar primei condiții stabilite de această hotărâre în ceea ce privește prioritatea cheii de repartizare respective, cu excepția unei alegeri diferite și limitate a unei alte metode de deducere de către un stat membru, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă.

22 — Conform expresiei avocatului general Cruz Villalón din cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 52).

23 — Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 17).

71. Întrucât pare deosebit de dificil să se reconcilieze articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă și articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, prin intermediul metodei interpretării conforme, fapt ce trebuie verificat însă de instanța de trimitere²⁴, va reveni în acest caz acestei instanțe sarcina de a asigura efectul deplin al primei dintre dispozițiile menționate, lăsând neaplicată, din oficiu, cea de a doua dispoziție²⁵.

72. În consecință, până ce legiuitorul național a precizat, fără ambiguități, situațiile bunurilor sau serviciilor de folosință mixtă pentru care metoda de utilizare reală se aplică și în măsura în care această metodă garantează un rezultat mai precis, cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri, utilizată de reclamanta din litigiul principal pe baza dispozițiilor clare și necondiționate ale articolului 17 alineatul (5) primul paragraf și ale articolului 19 alineatul (1) din A șasea directivă, ar trebui să fie opozabilă autorităților fiscale germane.

73. Cu alte cuvinte, considerăm că, având în vedere incompatibilitatea articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri cu A șasea directivă, trebuie să se considere că Republica Federală Germania nu și-a exercitat în mod adecvat facultatea oferită de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, ceea ce presupune că în acest stat membru este aplicabilă doar cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri.

74. În aceste condiții, întrebările instanței de trimitere privind aplicarea unei metode de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere alternative cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri nu se mai ridică, dat fiind că aceasta din urmă trebuie să fie aplicată în toate cazurile de folosință mixtă și indiferent de cheltuielile efectuate în amonte. În plus, este evident că nicio regularizare a TVA-ului achitat în amonte pentru motivul intrării în vigoare a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu este necesară, întrucât aplicarea acestei dispoziții nu se poate opune reclamantei din litigiul principal.

75. Prin urmare, propunem Curții să declare că articolul 17 alineatul (5) primul paragraf și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că acestea se opun ca un stat membru să prevadă în principal, în mod sistematic și nediferențiat, pentru toate bunurile și serviciile de folosință mixtă, orice altă metodă de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte decât cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri aplicabilă, cu prioritate, în temeiul dispozițiilor menționate. Întrucât nu a identificat cu claritate operațiunile pentru care se aplică metoda sau metodele de calcul alternative, care trebuie, în plus, să garanteze un rezultat mai precis decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri, statul membru în cauză nu poate opune persoanelor impozabile aplicarea acestor alte metode.

76. În ipoteza în care Curtea nu ar fi de acord cu analiza anterioară și cu răspunsul pe care tocmai l-am propus, vom examina, în subsidiar, cele trei întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere.

24 — Reamintim că obligația de interpretare conformă a dreptului național în raport cu dreptul Uniunii nu poate fi utilizată în special ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dreptului național: a se vedea în special Hotărârile Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, punctul 55) și Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 39).

25 — A se vedea în acest sens Hotărârea Taricco și alții (C-105/14, EU:C:2015:555, punctul 49 și jurisprudența citată).

C – În subsidiar, cu privire la prima întrebare preliminară

77. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă TVA-ul achitat în amonte pentru o clădire destinată unei utilizări mixte trebuie afectat operațiunilor de utilizare, impozabile și, respectiv, scutite, de utilizare a imobilului, caz în care doar TVA-ul aferent operațiunilor neafectate (în special părțile comune ale clădirii) trebuie să fie repartizat potrivit unei chei de repartizare generale (întemeiată pe suprafață sau pe cifra de afaceri), sau dacă, dimpotrivă, cheia de repartizare (întemeiată pe suprafață sau pe cifra de afaceri) se aplică tuturor operațiunilor aferente imobilului.

78. Instanța de trimitere împarte această întrebare după cum cheltuielile în amonte privesc, pe de o parte, costurile de achiziție și de realizare a clădirii destinate unei utilizări mixte [deja în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] și, pe de altă parte, cheltuielile de întreținere a clădirii respective [care nu făceau obiectul întrebării adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) în această din urmă cauză].

79. Această distincție în funcție de natura cheltuielilor suportate în amonte pare să își aibă originea, potrivit explicațiilor date de instanța de trimitere, în interpretarea dată de autoritățile și de instanțele fiscale germane punctului 21 din Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Potrivit acestei interpretări, costurile de achiziție sau de realizare a unei clădiri destinate unei utilizări mixte ar putea fi repartizate doar în funcție de o prorată de utilizare a imobilului în scopul unor operațiuni impozabile sau scutite, și nu în funcție de suprafețele acestui imobil, în timp ce, pentru toate cheltuielile de întreținere a imobilului, prestațiile care stau la baza acestor sume ar prezenta în general o legătură mai strânsă cu suprafețele imobilului decât cu cifra de afaceri realizată din aceste suprafețe.

80. Originea acestei întrebări pare să constea de asemenea într-o nouă ambiguitate sau cel puțin într-o greșeală de redactare, cu privire la motivarea Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. Astfel, în timp ce, în esență, punctele 24 și 26, precum și dispozitivul hotărârii menționate precizează că metoda de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere aleasă de statul membru, în temeiul articolului 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, trebuie să garanteze o stabilire „mai exactă” a proratai de deducere a TVA-ului achitat în amonte decât cea rezultată din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri, punctul 23 din aceeași hotărâre menționează că această prorată trebuie să fie calculată „cât mai precis posibil”.

82. Or, deși aceasta nu reiese în mod clar din cererea de decizie preliminară, pare să rezulte din analiza instanței de trimitere că prima parte a alternativei pe care o sugerează, cu alte cuvinte aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe articolul 17 alineatul (5) primul sau al treilea paragraf din A șasea directivă doar acelor părți ale clădirii care fac efectiv obiectul unei utilizări mixte, poate oferi un rezultat chiar mai precis decât cel rezultat dintr-un calcul bazat pe aplicarea unei astfel de chei întregului imobil în cauză.

83. Prin urmare, trebuie să se precizeze dacă, atunci când un stat membru exercită posibilitatea oferită de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, acesta trebuie să opteze pentru metoda de calcul cea mai precisă posibil sau pur și simplu pentru metoda care garantează o stabilire a sferei de aplicare a dreptului de deducere mai exactă decât cea rezultată din cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri²⁶.

84. Analiza efectuată de instanța de trimitere necesită trei comentarii din partea noastră.

26 — Tot în acest sens guvernul Regatului Unit a înțeles raționamentul aflat la originea primei întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere.

85. În primul rând, distincția efectuată de instanța de trimitere care se întemeiază pe interpretarea Hotărârii Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nu se poate pune în aplicare, în opinia noastră, în contextul articolului 17 alineatul (5) din A șasea directivă, care, spre deosebire de situația aflată la originea acestei hotărâri, privește doar operațiunile realizate de persoane impozabile în scopuri profesionale.

86. Astfel, după cum a subliniat în mod pertinent guvernul Regatului Unit în observațiile sale scrise, Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) privea problema dacă o persoană care a vândut un imobil utilizat atât în scopuri comerciale, cât și în scopuri private trebuia să declare TVA-ul aferent părții din imobil utilizate în scop privat. După ce a amintit că o persoană care efectuează o operațiune cu titlu privat nu acționa în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA, Curtea a precizat, la punctul 21 din hotărârea menționată, că „repartizarea între partea destinată exercitării activităților profesionale și cea rezervată utilizării private de către persoana impozabilă trebuie realizată pe baza cotelor corespunzătoare utilizării profesionale și utilizării private în anul de achiziție, și nu pe baza repartizării geografice”, cu alte cuvinte, în funcție de utilizarea diferitor suprafețe ale imobilului.

87. Această apreciere, astfel cum rezultă din trimiterea realizată de punctul 21 din Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) la punctul 50 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în aceeași cauză (C-291/92, EU:C:1995:99), pare să se justifice pentru a înlătura, având în vedere exemple menționate de avocatul general, riscul dublei impuneri pe care l-ar genera „afectarea pentru utilizarea privată [întemeiată pe] o diviziune geografică imuabilă a bunului”, fără a permite, așadar, persoanei în cauză să recurgă la mecanismul regularizării prevăzut la articolul 20 alineatul (2) din A șasea directivă, în cazul modificării ulterioare a utilizării spațiului.

88. De altfel, Curtea a înlăturat, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 54), imposibilitatea de a opta pentru o repartizare în funcție de suprafețele imobilului care figurează la punctul 21 din Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), pentru motivul că situația din această cauză privea părți dintr-un imobil și terenul aferent acestuia „care erau destinate să fie utilizate în scopuri profesionale”, cu alte cuvinte pentru operațiuni care intră toate în domeniul de aplicare al TVA-ului și pentru care regularizarea este întotdeauna posibilă.

89. Contrar celor sugerate de instanța de trimitere, punctul 21 din Hotărârea Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) nu prevede niciun obstacol ca un stat membru să permită sau să impună o repartizare a TVA-ului achitat în amonte în funcție de utilizarea diferitor suprafețe ale imobilului într-o situație precum cea din cauza principală.

90. În al doilea rând, în ceea ce privește ambiguitatea rezultată din redactarea punctului 23 din Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), aceasta poate fi înlăturată cu ușurință la simpla lectură a dispozitivului hotărârii și a celorlalte puncte concordante din motivarea sa. Acestea din urmă impun astfel doar ca metoda de calculare a deducerii TVA-ului aleasă de un stat membru pentru o anumită operațiune, în temeiul posibilității oferite de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, să garanteze un rezultat mai exact, și nu cel mai precis posibil, decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

91. În exercitarea marjei de apreciere pe care statele membre o păstrează atunci când optează pentru una dintre metodele de calcul prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, nu se poate impune ca acestea să recurgă la cea care oferă rezultatul cel mai precis posibil, din moment ce metoda aleasă asigură respectarea principiului neutralității și, în plus, statul membru consideră că aceasta prezintă avantaje în ceea ce privește simplitatea administrativă.

92. Astfel, în măsura în care cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri aleasă de legiuitorul Uniunii Europene se întemeiază deja pe anumite simplificări care asigură un calcul echitabil și rezonabil de exact al sumei deductibile în final²⁷, exercitarea de către un stat membru a dreptului de a opta pentru o altă cheie sau metodă nu poate fi subordonată, cu riscul de a priva de efect util această opțiune, obligației de a identifica metoda care garantează rezultatul cel mai precis posibil, având în vedere, în plus, multitudinea situațiilor cu care trebuie să se confrunte administrațiile fiscale naționale.

93. Rezultă, astfel cum au susținut atât Comisia, cât și guvernul Regatului Unit, că un stat membru poate opta pe deplin pentru o cheie de repartizare în funcție de utilizarea (impozabilă sau scutită) a tuturor părților unei clădiri destinate unei utilizări mixte sau, dacă este cazul, să afecteze cheltuielile efectuate în amonte anumitor părți ale clădirii, numai cele care nu pot fi afectate făcând obiectul aplicării unei chei de repartizare.

94. Prin urmare, considerăm că este necesar să se respingă teza guvernului german potrivit căreia alegerea unei afectări directe a costurilor pentru anumite părți ale unei clădiri (destinate unei utilizări mixte) nu ar constitui o altă „cheie de repartizare” prevăzută la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, astfel cum a fost interpretat prin Hotărârea BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), și că, în acest caz, doar articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă ar fi aplicabil, alineatul (5) al acestuia fiind relevant doar pentru cheltuielile care nu pot fi afectate unor părți individualizate ale clădirii, precum cheltuielile efectuate pentru întreținerea părților comune.

95. Suntem pregătiți să admitem că afectarea directă nu reflectă un procent al utilizării, contrar metodelor întemeiate pe o prorată de repartizare. Cu toate acestea, trebuie amintit că articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf litera (c) din A șasea directivă acordă statelor membre posibilitatea de a autoriza sau de a obliga persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării *tuturor* bunurilor și serviciilor *sau a unei părți* a acestora. Orice ar afirma guvernul german, ipoteza afectării directe a cheltuielilor aferente anumitor părți ale unei clădiri destinate unei utilizări mixte se înscrie, așadar, în contextul unei puneri în aplicare a posibilității prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă.

96. A treia și ultima noastră observație privește conținutul noțiunii „o anumită operațiune” în sensul Hotărârii BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. La punctele 19 și 26 din această hotărâre, precum și în dispozitivul său, Curtea a precizat că constituia o astfel de operațiune „construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte”. Astfel cum a susținut în special Comisia, aceasta nu înseamnă totuși ca utilizarea, întreținerea și menținerea unei astfel de clădiri să fie excluse de la exercitarea facultății oferite statelor membre prin articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă. O distincție între costurile de achiziție a unei clădiri destinate unei utilizări mixte și costurile aferente utilizării sau întreținerii sale nu reiese nici din articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă, nici din jurisprudența Curții.

98. Nu înțelegem nici motivul pentru care s-ar interzice unui stat membru, care a optat deja pentru aplicarea unei alte metode decât cea a cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri pentru deducerea TVA-ului achitat cu privire la costurile de realizare și de achiziție a unei clădiri destinate unei utilizări mixte, să aplice o astfel de metodă pentru calcularea TVA-ului deductibil care se raportează la cheltuielile aferente utilizării sau întreținerii unei astfel de clădiri.

99. Condiția decisivă este, în opinia noastră, cu respectarea principiilor pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului din cea de A șasea directivă, ca metoda aleasă să garanteze un rezultat al calculării sferei de aplicare a dreptului de deducere mai precis decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

27 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Cruz Villalón prezentate în cauza BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punctul 33).

100. În consecință, dacă un stat membru consideră că această situație se regăsește, în general, în cazul operațiunilor de utilizare, de întreținere sau de menținere a unei clădiri destinate unei utilizări mixte, din cauza faptului, de exemplu, că costurile aferente acestor operațiuni prezintă o legătură mai strânsă cu suprafețele clădirii decât cu cifra de afaceri generată de diferitele părți din clădire, niciun element nu se opune, în opinia noastră, ca acest stat membru să exercite, pentru acest tip de operațiuni, posibilitatea oferită de articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă.

101. Sub rezerva respectării de către statul membru a principiilor pe care se întemeiază sistemul comun al TVA-ului, ar reveni astfel instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, pentru calcularea deducerii TVA-ului legat de cheltuielile de utilizare, de conservare și de întreținere a unei clădiri destinate unei utilizări mixte, metoda de calcul potrivit suprafeței garantează un rezultat mai precis decât cel oferit de cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri.

D – În subsidiar, cu privire la a doua și la a treia întrebare preliminară

102. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă se permite unui stat membru să impună unei persoane impozabile să regularizeze, în temeiul articolului 20 din A șasea directivă, deducerea inițială a TVA-ului, în situația în care acest stat membru preferă, în perioada de regularizare, o cheie de repartizare a TVA-ului plătit în amonte pentru construirea unei clădiri destinate unei utilizări mixte cheii de repartizare (întemeiată pe cifra de afaceri) care era aplicabilă în momentul deducerii inițiale.

103. Astfel cum reiese din motivarea cererii de decizie preliminară, întrebările instanței de trimitere se înscriu într-un context în care deducerea operată inițial de reclamanta din litigiul principal privește cei cinci ani (și anume 1999-2003) care precedă anul începând cu care articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri a intrat în vigoare (și anume 1 ianuarie 2004) și în care, atât înainte, cât și după data intrării în vigoare a acestei dispoziții, cotele corespunzătoare utilizării impozabile și utilizării scutite a clădirii nu se schimbă.

104. În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, instanța de trimitere urmărește să afle, prin intermediul celei de a treia întrebări, dacă principiile securității juridice și protecției încrederii legitime se opun totuși aplicării unei asemenea regularizări, în condițiile în care aceasta nu rezultă în mod expres din dreptul național și nu este nicidecum însoțită de un regim tranzitoriu.

105. Independent de problema aplicării retroactive a regularizării, guvernele german și al Regatului Unit consideră că un stat membru are dreptul să impună o regularizare ca urmare a unei modificări legislative privind modalitățile de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Comisia susține teza contrară din moment ce niciun avantaj nejustificat nu se acordă persoanei impozabile și neutralitatea TVA-ului este păstrată.

106. Chiar dacă dreptul de deducere se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor aferente intrărilor și, în principiu, nu poate fi limitat²⁸, A șasea directivă instituie și norme de regularizare a TVA-ului dedus inițial, care fac parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care directiva menționată îl instituie²⁹.

28 — A se vedea în special Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 32 și jurisprudența citată).

29 — A se vedea în special Hotărârile Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 50) și Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 33).

107. Articolul 20 alineatul (1) din A șasea directivă prevede astfel că deducerea inițială este regularizată în funcție de modalitățile stabilite de statele membre, în special atunci când deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o aplice sau atunci când modificări ale elementelor luate în calcul la stabilirea cuantumului deducerilor au intervenit ulterior declarației.

108. Articolul 20 alineatul (2) din aceeași directivă prevede că, în cazul bunurilor de capital, regularizarea este operată pentru o perioadă de cinci ani, incluzând anul în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate. Regularizarea anuală se efectuează numai pentru o cincime din TVA-ul aplicat bunurilor de capital. *Această regularizare se efectuează în funcție de modificările dreptului de deducere intervenite în anii următori față de anul în care bunurile au fost fabricate sau achiziționate.*

109. Aceeași dispoziție permite statelor membre, în ceea ce privește bunurile imobile achiziționate ca bunuri de capital, să extindă până la 20 de ani perioada de regularizare³⁰.

110. Potrivit jurisprudenței Curții, regulile prevăzute de A șasea directivă în materia regularizării deducerilor urmăresc *să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe.* Prin aceste reguli, directiva menționată are astfel ca obiectiv *să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval*³¹.

111. Curtea a precizat de asemenea, în ceea ce privește în special bunurile imobile care sunt utilizate adesea pentru o perioadă de mai mulți ani, în care destinația poate varia, că perioada de regularizare a deducerilor *permite să fie evitate inexactitățile în calcularea deducerilor și avantajele sau dezavantajele nejustificate pentru persoana impozabilă în cazul în care, printre altele, anumite modificări ale elementelor luate inițial în calcul pentru stabilirea valorii deducerilor intervin ulterior declarației*³².

112. Conform articolului 20 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă sau, potrivit alineatului (2) aplicabil bunurilor imobile, în funcție de *modificările dreptului de deducere intervenite în anii următori față de anul în care bunurile au fost fabricate sau achiziționate.*

113. În special în temeiul articolului 20 alineatul (2) din A șasea directivă, Curtea a admis, în Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 53), că regularizarea TVA-ului dedus inițial putea decurge dintr-o modificare legislativă a dreptului de deducere corelativă unei modificări a dreptului de a opta pentru impozitarea unei operațiuni în aval, scutită în principiu.

114. În observațiile sale, Comisia susține, în esență, că o astfel de regularizare trebuie admisă însă doar în contextul în care modificarea schimbă caracterul impozabil sau neimpozabil al operațiunii în discuție, cu alte cuvinte atunci când afectează însăși existența dreptului de deducere. Numai în astfel de situații ar exista riscul ca persoana impozabilă să poată beneficia de un avantaj sau de un dezavantaj nejustificat.

30 — Potrivit articolului 15a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, Republica Federală Germania a ales o perioadă de regularizare de zece ani.

31 — A se vedea în special Hotărârile Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 57) și Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punctul 34) (sublinierea noastră).

32 — A se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25) și Ordonanța Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 20) (sublinierea noastră).

115. Această abordare, care urmărește să favorizeze una dintre finalitățile regularizării, pare să facă totuși abstracție de indicațiile Curții potrivit cărora regularizarea deducerilor urmărește creșterea preciziei deducerilor sau permite să se evite inexactități la calcularea deducerilor.

116. Este evident că regularizarea trebuie să intervină atunci când un stat membru modifică caracterul impozabil sau scutit al unei anumite operațiuni în aval, cu respectarea dispozițiilor celei de A șasea directive. Nu există nicio îndoială cu privire la caracterul obligatoriu al unei astfel de regularizări³³.

117. Articolul 20 din A șasea directivă nu se opune totuși ca un stat membru să poată impune și ca o astfel de regularizare să intervină întrucât acesta din urmă a ales să modifice modalitățile de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere, optând, în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă și cu principiile sistemului comun al TVA-ului, pentru o metodă prin care se garantează un rezultat mai precis decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

118. Astfel, într-un asemenea caz, regularizarea crește precizia deducerilor care trebuie efectuate în anii în care sunt amortizate costurile de achiziție a bunului imobil³⁴.

119. Pe de altă parte, astfel cum a subliniat și guvernul Regatului Unit la ședință, a permite unei persoane impozabile, astfel cum susține Comisia, să continue să utilizeze cheia de repartizare întemeiată pe cifra de afaceri pentru toată perioada de regularizare a bunului imobil, în condițiile în care statul membru a adoptat o modificare legislativă care prevede în principal aplicarea unei metode de calcul alternative care asigură un rezultat mai precis, ar implica avantajarea persoanelor impozabile care au achiziționat bunuri imobile înaintea intrării în vigoare a acestei modificări legislative. Astfel, într-o asemenea situație, în pofida acestei modificări legislative, regularizarea anuală ar putea fi calculată întotdeauna, pentru toată perioada de regularizare (de la 5 la 20 de ani, în funcție de statele membre), în funcție de metoda aplicabilă anterior pentru operațiunile de achiziție sau de realizare a acestui tip de bunuri, care conduce la un rezultat mai puțin exact.

120. Prin urmare, considerăm că articolul 20 din A șasea directivă nu se opune ca un stat membru să impună unei persoane impozabile să regularizeze deducerea inițială a TVA-ului achitat în amonte aferent cheltuielilor de construire a unei clădiri destinate unei utilizări mixte, în situația în care acest stat membru prevede în principal, pe cale legislativă, în perioada de regularizare, o cheie de repartizare care garantează un rezultat mai precis cu privire la deducerea TVA-ului decât cel care ar decurge din utilizarea cheii de repartizare aplicabile în momentul deducerii inițiale.

121. Cu toate acestea, exercitarea unei astfel de prerogative de către un stat membru în temeiul celei de A șasea directive nu exclude respectarea principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime a persoanelor impozabile, care fac parte ambele din ordinea juridică a Uniunii³⁵.

122. În ceea ce privește primul dintre principiile menționate, acesta impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili³⁶.

33 — A se vedea în acest sens Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 30) și Ordonanța Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punctul 23).

34 — Se va reaminti că regimul special de regularizare rezervat bunurilor de capital, în special imobile, se explică prin utilizarea durabilă a acestor bunuri și amortizarea concomitentă a costurilor lor de achiziție: a se vedea în această privință în special Hotărârea Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 55 și jurisprudența citată).

35 — A se vedea în acest sens Hotărârile Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 57), „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 32), precum și Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 30).

36 — Hotărârea Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 28).

123. Pe de altă parte, principiul securității juridice se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate presupune obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile pe care le impune aceasta³⁷.

124. În plus, Curtea a statuat deja că principiul securității juridice se opune, cu excepția unor circumstanțe excepționale justificate de un obiectiv de interes general, ca un legiuitor național să stabilească punctul de pornire al unui act care ține de dreptul Uniunii la o dată anterioară publicării acestuia³⁸.

125. În speță, instanța de trimitere indică un anumit număr de circumstanțe care o determină să se îndoiască de respectarea acestui principiu.

126. Pe lângă considerațiile prezentate în analiza noastră cu titlu principal, suntem de acord pe deplin cu argumentul instanței de trimitere potrivit căruia articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri este insuficient de precis pentru a lăsa să se înțeleagă că implică o regularizare a TVA-ului achitat în amonte în ceea ce privește deducerile acordate deja pentru anii anteriori intrării în vigoare a acestei dispoziții.

127. Astfel, după cum arată instanța de trimitere, această dispoziție nu se referă nicidecum la articolul 15a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, care constituie norma de transpunere în dreptul intern a articolului 20 din A șasea directivă³⁹.

128. Or, în măsura în care regularizarea impusă de autoritățile fiscale în temeiul articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu este prevăzută de articolul 20 din A șasea directivă, persoana impozabilă nu se poate aștepta în mod rezonabil ca o regularizare să fie impusă fără ca aceasta să rezulte în mod clar și expres din modificarea legislativă în discuție.

129. În plus, guvernul german nu poate pretinde în mod serios că situația în discuție în cauza principală este analogă cu cea care a determinat pronunțarea Hotărârii Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263).

130. Astfel, în timp ce, în această din urmă cauză, Curtea a constatat că legiuitorul olandez luase măsuri pentru a evita ca persoanele impozabile să fie surprinse de aplicarea legii în ceea ce privește regularizările dreptului de deducere, acordându-le timpul necesar pentru a se adapta la noua situație⁴⁰, aceasta nu este, cu siguranță, situația în speță, instanța de trimitere arătând, în această privință, că nu a fost adoptat niciun regim tranzitoriu.

131. În sfârșit, în măsura în care autoritățile fiscale au încercat, în speță, să ofere un efect retroactiv articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri prin intermediul regularizării TVA-ului achitat în amonte, trebuie amintit că un astfel de efect nu se poate concilia cu principiul securității juridice decât în circumstanțe excepționale justificate de urmărirea obiectivelor de interes general, precum necesitatea de a contesta acte prin care se urmărește evaziunea fiscală⁴¹ sau de

37 — *Ibidem* (punctul 29 și jurisprudența citată).

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punctele 33 și 34).

39 — De altfel, articolul 15a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu prevede regularizarea decât în cazul unor modificări ale elementelor luate în considerare pentru deducerea efectuată inițial, transpunând, prin urmare, în dreptul intern articolul 20 alineatul (1) din A șasea directivă, iar nu articolul 20 alineatul (2) din aceasta din urmă.

40 — Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 81).

41 — *Idem* (punctele 71 și 77).

a preveni utilizarea la scară largă a aranjamentelor financiare nedorite⁴². În speță, nici instanța de trimitere, nici guvernul german nu au menționat că adoptarea articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri era motivată de urmărirea unuia sau mai multor obiective analoge.

132. În ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, este necesar să se amintească că acesta se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise⁴³.

133. Într-un context precum cel din cauza principală, aceasta implică să se verifice dacă actele autorității administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi⁴⁴.

134. În această privință, din explicațiile furnizate în decizia de trimitere reiese că cheia de repartizare utilizată de reclamanta din litigiul principal a fost admisă, pentru exercițiile fiscale corespunzătoare anilor 2001 și 2002, de către autoritățile fiscale, în cadrul procedurilor în fața Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Financiar din Düsseldorf).

135. Această circumstanță trebuie să fie luată în mod necesar în considerare de instanța de trimitere. În special, chiar dacă, cel puțin pentru acești doi ani, caracterul definitiv al acordului autorităților fiscale este stabilit, acesta trebuie, în opinia noastră, să se opună oricărei aplicări retroactive a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri. Astfel, o asemenea retroactivitate ar presupune să se priveze persoana impozabilă de dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte pe care l-a dobândit definitiv în temeiul reglementării anterioare⁴⁵. Instanța de trimitere va trebui să aprecieze de asemenea dacă acordul respectiv poate să influențeze și sfera de aplicare a dreptului de deducere a TVA-ului pentru exercițiile fiscale aferente anilor 1999 și 2000. În special, aceasta va trebui să examineze dacă reclamanta din litigiul principal a putut primi de asemenea asigurări din partea autorităților fiscale sau a putut deduce în mod legitim din comportamentul lor că un astfel de acord trebuia să fie valabil *a fortiori* pentru aceste două exerciții fiscale.

136. Cu toate acestea, reamintim că o asemenea examinare va fi superfluă în cazul în care Curtea este de acord cu analiza noastră, efectuată cu titlu principal, potrivit căreia articolul 15 alineatul (4) a treia teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu poate fi opus reclamantei din litigiul principal ca urmare a incompatibilității acestuia cu articolul 17 alineatul (5) și cu articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă.

V – Concluzie

137. Având în vedere considerațiile dezvoltate în analiza noastră cu titlu principal, propunem Curții să se pronunțe cu privire la cererea de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) după cum urmează:

„Articolul 17 alineatul (5) primul paragraf și articolul 19 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să prevadă în principal, în mod sistematic și nediferențiat, pentru toate

42 — Hotărârea „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punctele 38 și 39).

43 — A se vedea în această privință în special Hotărârea Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 44 și jurisprudența citată).

44 — *Ibidem* (punctul 45 și jurisprudența citată).

45 — A se vedea în acest sens Hotărârea Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punctul 39 și jurisprudența citată).

bunurile și serviciile așa-numite «de folosință mixtă», orice altă metodă de calculare a sferei de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte decât cheia de repartizare calculată pe baza raportului existent între cifra de afaceri care trebuie să fie generată de închirierea spațiilor comerciale (supusă taxei pe valoarea adăugată) și cea rezultată din celelalte operațiuni de închiriere (scutite de taxa pe valoarea adăugată). Întrucât nu a reușit să identifice cu claritate operațiunile pentru care se aplică metoda sau metodele de calcul alternative, care trebuie, în plus, să garanteze un rezultat mai precis decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare menționate, statul membru în cauză nu poate opune persoanelor impozabile aplicarea acestor alte metode.”