

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

9 iunie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 77/388/CEE – Articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf – Domeniu de aplicare – Deducerea taxei achitate în amonte – Bunuri și servicii utilizate atât pentru operațiuni taxabile, cât și pentru operațiuni scutite (bunuri și servicii de folosință mixtă) – Stabilirea afectării bunurilor și a serviciilor achiziționate pentru construirea, utilizarea, conservarea și întreținerea unui imobil care servește în parte pentru realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere și în parte a unor operațiuni care nu dau drept de deducere – Modificarea reglementațiilor naționale care prevede modalitățile de calculare a proratei de deducere – Articolul 20 – Regularizarea deducerilor – Securitate juridică – Încredere legitimă”

În cauza C-332/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe, Germania), prin decizia din 5 iunie 2014, primită de Curte la 9 iulie 2014, în procedura

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

împotriva

Finanzamt Krefeld,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președintele Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, domnii J. Malenovský (raportor) și M. Safjan și doamnele A. Prechal și K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Kraehling și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier, de G. Braun și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 noiembrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea 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 evaluare (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (denumită în continuare „Rey Grundstücksgemeinschaft”), pe de o parte, și Finanzamt Krefeld (Administrația Finanțelor Publice din Krefeld), pe de altă parte, în legătură cu modalitățile de calculare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorată sau achitată pentru bunurile și serviciile utilizate pentru construirea, întreținerea, utilizarea și conservarea unui imobil de folosință mixtă care servește în parte pentru realizarea unor operațiuni care dau drept de deducere și în parte a unor operațiuni care nu dau drept de deducere (denumit în continuare „imobil de folosință mixt”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 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 să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(5) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere în conformitate cu 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 tranzacții.

Această prorată se stabilește, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă, conform articolului 19.

Totuși, statele membre pot:

(a) să autorizeze persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale, cu condiția să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(b) să oblige persoana impozabilă să stabilească o prorată pentru fiecare sector al activității sale și să țină evidențe contabile distincte pentru fiecare sector;

(c) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării

tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora;

(d) să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea în conformitate cu norma stabilită la primul paragraf, pentru toate bunurile și serviciile utilizate pentru toate operațiunile prevăzute la paragraful menționat anterior;

(e) să prevadă ca, atunci când taxa pe valoarea adăugată care nu poate fi dedusă de persoana impozabilă este nesemnificativă, aceasta să fie considerată nulă.

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 19 din directiva menționată, 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 alineatul (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]

5 Articolul 20 din aceeași directivă, intitulat „Rectificările deducerilor”, prevede:

„(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]

Dreptul german

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

7 Articolul 15 din UStG prevede:

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

1. taxa datorată legal pentru livrări și alte prestații care au fost efectuate în favoarea întreprinderii sale de către un alt 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 întreprinzătorul 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. Întreprinzătorul poate să procedeze la o estimare rezonabilă a sumelor nedeductibile.”

8 Steueränderungsgesetz 2003 (Legea fiscală de modificare din 2003) din 15 decembrie 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2645), intrată în vigoare la 1 ianuarie 2004, a adăugat o a treia teză articolului 15 alineatul (4) din UStG, care este formulată după cum urmează:

„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 admis doar în cazul în care nu există nicio altă modalitate economică de atribuire.”

9 Motivele acestui amendament, astfel cum sunt prezentate în cererea de decizie preliminară, sunt următoarele:

„Această dispoziție vizează o repartizare rezonabilă, la momentul efectuării livrărilor sau a altor prestații, a taxelor achitate 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, Germania)] a statuat, prin hotărârea din 17 august 2001 [...], că repartizarea cuantumului taxei achitate 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 [UStG].

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 imobile de folosință mixtă, la repartizări inexacte; [...]

Or, aplicarea acestei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri ca un criteriu general de

repartizare nu este prevăzută în mod imperativ de A se alege directiv. Un astfel de regim de «prorata» [...] 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 achitate în amonte în funcție de raportul dintre valorile de producție și valorile de piață rămâne și ea posibil [...]"

10 Articolul 15a din UStG, intitulat „Regularizarea taxei achitate în amonte”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Atunci când modificarea elementelor luate în considerare la stabilirea sumei de dedus inițiale intervine în termen de cinci ani de la prima utilizare a unui bun de capital, trebuie să se efectueze o compensare, pentru fiecare an calendaristic corespunzător acestor modificări, prin intermediul unei regularizări a deducerii cuantumului taxei în amonte aplicate costurilor de achiziție sau de realizare. În ceea ce privește imobilele, inclusiv componentele lor esențiale, drepturile în cazul cărora se aplică dispozițiile de drept civil referitoare la imobile, și construcțiile pe terenul altuia, 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 cuantumul taxei plătite în amonte care a grevat bunul [...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În perioada 1999-2004, Rey Grundstücksgemeinschaft, 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 cu spații comerciale. Această clădire a fost finalizată în cursul anului 2004 și cuprinde șase unități de locuit și comerciale și zece locuri de parcare subterane. Unele dintre aceste unități și dintre aceste locuri au fost închiriate începând cu luna octombrie 2002.

12 Cu ocazia exercițiilor fiscale aferente perioadei 1999-2003, Rey Grundstücksgemeinschaft a calculat dreptul său de deducere cu privire la TVA-ul achitat pentru lucrările de demolare și de construcție prin aplicarea unei chei de repartizare calculate pe baza raportului dintre cifra de afaceri generată de activitatea de închiriere a spațiilor comerciale sau a locurilor de parcare aferente acestora, supus 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, partea deductibilă a TVA-ului corespundea unei cote de 78,15 %. În urma a două acțiuni introduse la Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul de Finanțe din Düsseldorf, Germania) cu privire la cuantumul TVA-ului care putea fi dedus pentru exercițiile 2001 și 2002, administrația finanțelor publice din Krefeld a acceptat această cheie de repartizare.

13 În cursul anului 2004, unele părți ale clădirii în discuție în litigiul principal, cu privire la care se prevăzuse inițial să fie destinate realizării unor operațiuni supuse TVA-ului, au fost, în cele din urmă, închiriate cu scutire de TVA. În vederea regularizării deducerilor realizate în amonte, Rey Grundstücksgemeinschaft a reținut, în declarația fiscală pentru exercițiul fiscal 2004, o sumă de regularizare pe care a stabilit-o prin aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri. În această declarație, Rey Grundstücksgemeinschaft a declarat, de asemenea, valori deductibile ale TVA-ului care s-a aplicat bunurilor și serviciilor achiziționate pentru utilizarea, conservarea și întreținerea acestui imobil. În total, valoarea TVA-ului de rambursat societății Rey Grundstücksgemeinschaft se ridică, potrivit calculului efectuat de aceasta din urmă, la aproximativ

3 500 de euro.

14 Prin decizia de impunere rectificativ? din 1 septembrie 2006, Administra?ia Finan?elor Publice din Krefeld a contrazis acest rezultat pentru motivul c?, în urma intr?rii în vigoare, la 1 ianuarie 2004, a articolului 15 alineatul (4) a treia teză din UStG, cheia de repartizare întemeiat? pe cifra de afaceri nu putea fi aplicat? decât dac? era imposibil s? se recurg? la o alt? metod? de atribuire economic? a bunurilor ?i serviciilor de folosin?? mixt?. Considerând c? este posibil ?i mai exact s? se stabileasc? atribuirea economic? a bunurilor ?i serviciilor utilizate pentru demolarea sau pentru construirea unei cl?diri prin recurgerea la o cheie de repartizare egal? cu raportul dintre suprafa?a în metri p?tra?i a spa?iilor comerciale ?i cea a spa?iilor de locuit (denumit? în continuare „cheia de repartizare în func?ie de suprafa??”), această administra?ie a considerat c? Rey Grundstücksgemeinschaft ar fi trebuit s? aplice această cheie. Prin urmare, aceasta a stabilit procentul de deducere a TVA?ului la 38,74 %, corespunz?tor p?r?ii din suprafa?a total? a imobilului a c?rei loca?iuni este impozabil?, ?i a fixat valoarea TVA?ului de rambursat c?tre Rey Grundstücksgemeinschaft pentru anul 2004 la aproximativ 950 de euro.

15 Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul de Finan?e din Düsseldorf) a anulat în parte această decizie de impunere rectificativ? pentru motivul c? cheia de repartizare întemeiat? pe suprafa?? putea fi aplicat? doar în ceea ce prive?te TVA?ul datorat pentru costurile suportate începând cu 1 ianuarie 2004. În consecin??, acesta a fixat la pu?in peste 1 700 de euro cuantumul TVA?ului care trebuie restituit societ??ii Rey Grundstücksgemeinschaft pentru anul 2004.

16 Cele dou? p?r?i din litigiul principal au formulat un recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federal? de Finan?e) împotriva acestei hot?râri.

17 Potrivit instan?ei de trimitere, litigiul ridic?, în primul rând, întreb?ri legate de interpretarea dat? de Curte, în Hot?rârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?.

18 Pe de o parte, instan?a de trimitere observ? c?, în această hot?râre, Curtea a statuat c? nu este posibil s? se utilizeze o metod? de repartizare a bunurilor ?i a serviciilor de folosin?? mixt? diferit? de cea prev?zută de directiva men?ionat?, întemeiat? pe cifra de afaceri, decât dac? această metod? permite o stabilire mai exact? a dreptului de deducere. Or, metoda care const? în a cerceta pentru care parte din imobil a fost aplicat TVA?ul ?i în a utiliza cheia de repartizare numai pentru valoarea TVA?ului care nu se aplic? în mod particular niciuneia dintre aceste p?r?i sau care se aplic? p?r?ilor colective ale unui imobil destinat unei utiliz?ri mixte ar duce la rezultate mai exacte. Prin urmare, instan?a de trimitere pune problema dac? o astfel de metod? ar trebui s? fie privilegiat?.

19 Pe de alt? parte, instan?a de trimitere arat?, în esen??, c?, la punctul 19 din Hot?rârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), Curtea a precizat c? un stat membru nu putea s? utilizeze o alt? metod? de repartizare a bunurilor ?i serviciilor de folosin?? mixt? fa?? cea prev?zută de aceea?i directiv? decât pentru o „anumit? opera?iune precum construirea unei cl?diri destinate unei utiliz?ri mixte”. Or, metoda derogatorie utilizat? de administra?ia fiscal? german? pentru a repartiza bunurile ?i serviciile utilizate la construirea sau la achizi?ionarea unei cl?diri destinate unei utiliz?ri mixte se aplic? în egal? m?sur? bunurilor ?i serviciilor achizi?ionate pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru între?inerea unor astfel de imobile. În consecin??, această instan?? ridic? problema dac? este compatibil? cu A ?asea directiv? aplicarea aceleia?i metode acestor dou? categorii de cheltuieli.

20 În al doilea rând, instan?a de trimitere constat? c?, de?i Curtea a avut deja ocazia s? admit? c? o modificare legislativ? poate determina obliga?ia de regularizare a anumitor deduceri ale TVA?ului, aceasta s?a pronun?at, pân? în prezent, doar cu privire la modific?rile legislative care

afecteaz? chiar existen?a dreptului de deducere. În aceste condi?ii, ar subzista o îndoial? cu privire la aspectul dac? articolul 20 din directiva men?ionat? se opune unei legisla?ii a unui stat membru care impune o regularizare a TVA?ului ca urmare a modific?rii de c?tre acest stat a metodei de imputare a TVA?ului achitat privind bunurile ?i serviciile de folosin?? mixt?.

21 În al treilea rând, instan?a de trimitere ridic? problema dac?, în circumstan?ele din litigiul principal, principiile protec?iei încrederii legitime ?i securit??ii juridice nu se opun regulariz?rii TVA?ului. În aceast? privin??, instan?a de trimitere arat?, mai întâi, c? legisla?ia german? nu prevede nicio dispozi?ie expres? care s? prevad? c? intrarea în vigoare a articolului 15 alineatul 4 a treia teză din UStG poate conduce la regulariz?ri. În continuare, legisla?ia men?ionat? nu prevede un regim tranzitoriu, în timp ce din cuprinsul punctului 70 din Hot?rârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden ?i Holin Groep (C?487/01 ?i C?7/02, EU:C:2004:263), reiese c? adoptarea unui asemenea regim este necesar? atunci când destinatarii unei norme noi pot fi surprin?i prin aplicarea sa imediat?. În sfâr?it, metoda afect?rii bunurilor ?i serviciilor de folosin?? mixt? utilizat? de Rey Grundstücksgemeinschaft fusese admis? de autorit??ile fiscale pentru exerci?iile fiscale 2001 ?i 2002, în urma ac?iunilor în fa?a Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul de Finan?e din Düsseldorf).

22 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof (Curtea Federal? de Finan?e) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene a hot?rât c? articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din [A ?asea directiv?] permite statelor membre s? prevad? în principal, pentru a calcula prorata de deducere a TVA?ului datorat în amonte pentru o opera?iune determinat?, precum construirea unui imobil de folosin?? mixt?, o alt? cheie de repartizare decât cea întemeiat? pe cifra de afaceri care figureaz? la articolul 19 alineatul (1) din aceast? directiv?, cu condi?ia ca metoda re?inut? s? garanteze o stabilire mai exact? a proratei de deducere men?ionate (Hot?rârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689).

a) În vederea stabilirii mai exacte a cuantumului deductibil al taxelor achitate în amonte, la achizi?ionarea sau la construirea unui imobil de folosin?? mixt?, presta?iile impozitate în amonte, a c?ror baz? de impozitare cuprinde costuri de achizi?ie ?i de realizare, trebuie, pentru a stabili mai precis cuantumul deductibil al taxei pl?tite în amonte, s? fie mai întâi destinate unor opera?iuni (taxabile sau scutite) de utilizare a imobilului, iar numai dup? aceea taxele pl?tite în amonte trebuie repartizate în func?ie de o cheie de repartizare întemeiat? pe suprafa?? sau pe cifra de afaceri?

b) Principiile formulate de Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene în Hot?rârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) ?i r?spunsul la întrebarea precedent? se aplic? ?i în privin?a taxelor achitate în amonte pentru opera?iunile impozabile în amonte privind utilizarea, conservarea ?i între?inerea unui imobil de folosin?? mixt??

2) Articolul 20 din [A ?asea directiv?] trebuie interpretat în sensul c? regularizarea deducerii ini?ial efectuate, prev?zut? la acest articol, se aplic? ?i atunci când o persoan? impozabil? a repartizat taxele pl?tite în amonte aferente construirii unui imobil de folosin?? mixt? [potrivit cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri] prev?zut? la articolul 19 alineatul (1) din aceast? directiv? ?i permis? de dreptul na?ional ?i când un stat membru prevede în principal *a posteriori*, în perioada de regularizare, o alt? cheie de repartizare?

3) În cazul unui r?spuns afirmativ la întrebarea precedent?: principiul securit??ii juridice ?i principiul încrederii legitime se opun aplic?rii articolului 20 din [A ?asea directiv?] atunci când un stat membru, în cazuri precum cel descris mai sus, nici nu prevede în mod expres regularizarea taxei pl?tite în amonte, nici nu adopt? un regim tranzitoriu ?i când repartizarea taxei pl?tite în

amonte de c?tre persoana impozabil? [potrivit cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri] a fost recunoscut? în general ca fiind rezonabil? de c?tre Bundesfinanzhof [(Curtea Federal? de Finan?e)]?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei sale întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 17 alineatul (5) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c?, în ipoteza în care un imobil este utilizat, în aval, pentru realizarea unor opera?iuni care dau drept de deducere ?i a altora care nu dau drept de deducere, statele membre trebuie s? prevad? c? bunurile ?i serviciile utilizate în amonte pentru construirea sau pentru achizi?ia acestui imobil sunt, în primul rând, afectate în mod exclusiv pentru unul sau pentru altul dintre aceste tipuri de opera?iuni, pentru ca, în al doilea rând, numai dreptul de deducere datorat pentru acele bunuri ?i servicii care nu pot fi astfel afectate s? fie stabilit prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri sau, cu condi?ia ca această metod? s? garanteze o stabilire mai precis? a proratei de deducere, în func?ie de suprafa??. Instan?a de trimitere solicit?, în plus, s? se stabileasc? dac? r?spunsul pe care Curtea îl va da la această întrebare se aplic? ?i bunurilor, ?i serviciilor la care se recurge pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru între?inerea unui imobil de folosin?? mixt?.

24 În prealabil, trebuie s? se arate c? această întrebare se refer? la dispozi?iile articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?, f?r? a viza în mod specific una dintre op?iunile prev?zute la al treilea paragraf al acestei dispozi?ii. Prin urmare, întrebarea men?ionat? trebuie în?eleas? ca privind interpretarea care trebuie dat?, în general, articolului 17 alineatul (5) din A ?asea directiv?.

25 În această privin??, trebuie amintit c? sfera de aplicare a dreptului de deducere variaz? în func?ie de utilizarea c?reia îi sunt destinate bunurile ?i serviciile în cauz?. Astfel, în timp ce, pentru bunurile ?i serviciile destinate s? fie utilizate în mod exclusiv pentru realizarea unor opera?iuni taxabile, articolul 17 alineatul (2) din A ?asea directiv? prevede c? persoanele impozabile au dreptul s? deduc? întreaga tax? care s?a aplicat achizi?iei sau furniz?rii, pentru bunurile ?i serviciile de folosin?? mixt?, articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din această directiv? prevede c? dreptul de deducere este limitat la partea de TVA aferent? opera?iunilor care dau drept de deducere realizate prin intermediul acestor bunuri sau servicii.

26 Având în vedere această diferen?? privind sfera de aplicare a dreptului de deducere în func?ie de utilizarea c?reia îi sunt destinate bunurile ?i serviciile c?rora li s?a aplicat TVA?ul, statele membre trebuie, în principiu, s? prevad? c? persoanele impozabile, pentru a stabili cuantumul dreptului lor de deducere, trebuie, mai întâi, s? utilizeze bunurile ?i serviciile achizi?ionate în amonte pentru diferite opera?iuni efectuate în aval, la realizarea c?rora acestea au fost destinate. În al doilea rând, autorit??ilor competente ale acestor state le revine sarcina s? aplice, pentru aceste bunuri sau servicii, regimul de deducere corespunz?tor afect?rii lor, considerându?se, în ceea ce prive?te bunurile ?i serviciile care nu privesc un tip unic de opera?iune, c? trebuie s? se aplice regimul prev?zut la articolul 17 alineatul (5) din directiva men?ionat?.

27 În ceea ce privește, mai întâi, prima fază, și anume cea a afectării bunurilor sau serviciilor operațiunilor pentru care acestea sunt utilizate, fără a aduce atingere aplicării anumitor dispoziții speciale enunțate la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, instanța de trimitere trebuie să determine dacă, în ipoteza în care acestea sunt utilizate pentru construirea unui imobil de folosință mixtă, o astfel de afectare se dovedește, în practică, excesiv de complexă și, prin urmare, dificil de realizat.

28 Astfel, o reglementare națională poate permite persoanelor impozabile să nu efectueze afectarea acestor bunuri și servicii, independent de destinația care li se va acorda, atunci când bunurile și serviciile menționate privesc achiziționarea sau construirea unui imobil de folosință mixtă și când această afectare este, în practică, dificil de realizat.

29 Pe de altă parte, în ceea ce privește afectarea bunurilor și serviciilor achiziționate pentru utilizarea, conservarea sau întreținerea unui imobil de folosință mixtă unor operațiuni diferite realizate în aval prin intermediul acestui imobil, aceasta pare, în general, ca fiind ușor de realizat în practică, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere în ceea ce privește bunurile și serviciile în discuție în litigiul principal.

30 În acest caz, un stat membru nu poate să prevadă că persoanele impozabile sunt exceptate de la afectarea bunurilor și serviciilor achiziționate pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru întreținerea unui imobil de folosință mixtă diferitor operațiuni realizate în aval prin intermediul acestui imobil.

31 În ceea ce privește, în continuare, cea de a doua fază, și anume cea privind calcularea cuantumului deducerii, trebuie amintit, în ceea ce privește bunurile și serviciile destinate atât operațiunilor care dau drept de deducere, cât și operațiunilor care nu dau drept de deducere, că, potrivit articolului 17 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă, acest cuantum este, în principiu, calculat pe baza unei prorata determinate, pentru ansamblul operațiunilor efectuate de persoana impozabilă, în conformitate cu articolul 19 din această directivă, prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri.

32 Cu toate acestea, Curtea a admis că statele membre pot, atunci când utilizează anumite operațiuni prevăzute la articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată, să aplice o metodă de calcul diferită de cea menționată la punctul anterior din prezenta hotărâre, cu condiția, în special, ca metoda reținută să garanteze o stabilire a prorata de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai exactă decât cea care rezultă din aplicarea primei metode (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumbau, C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 24).

33 Totuși, condiția menționată nu înseamnă că metoda aleasă trebuie neapărat să fie cea mai exactă posibil. Astfel, așa cum a arătat avocatul general la punctul 90 din concluzii, dispozitivul Hotărârii din 8 noiembrie 2012, BLC Baumbau (C-511/10, EU:C:2012:689), se limitează la a impune ca metoda aleasă să garanteze un rezultat mai exact decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri (a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 10 iulie 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punctul 29).

34 Prin urmare, în cazul unor operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal, care constau în închirierea diferitor părți ale unui imobil, dintre care unele dau drept de deducere, iar altele nu, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă recurgerea la o metodă de calculare a dreptului de deducere prin aplicarea unei chei de repartizare în funcție de suprafață poate duce la un rezultat mai exact decât cel care decurge din aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri.

35 Posibilitatea de care dispune, dacă este cazul, un stat membru de a prevedea că persoanele impozabile nu au obligația de a raporta la o operațiune particulară, efectuată în aval, fiecare dintre bunurile și serviciile utilizate pentru achiziționarea sau pentru construirea unui imobil de folosință mixtă nu este pusă la îndoială de alegerea efectuată de acest stat de a recurge la o metodă de deducere diferită de cea prevăzută de A șasea directivă, în măsura în care cerința exactității evidențiată la punctul 32 din prezenta hotărâre privește modalitățile de calculare a proratei valorii TVA-ului care dă drept de deducere, și nu afectarea bunurilor și serviciilor utilizate.

36 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată trebuie interpretat în sensul că, în ipoteza în care un imobil este utilizat în aval pentru realizarea anumitor operațiuni care dau drept de deducere și a altor operațiuni care nu dau drept de deducere, statele membre nu sunt obligate să prevadă ca bunurile și serviciile utilizate în amonte pentru construirea, pentru achiziționarea, pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru întreținerea acestui imobil să fie, în primul rând, afectate acestor diferite operațiuni, atunci când o astfel de afectare este dificil realizabilă, pentru ca, în al doilea rând, numai dreptul de deducere datorat pentru aceste bunuri și servicii utilizate atât pentru anumite operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru alte operațiuni care nu dau drept de deducere să fie determinat prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri sau, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere, în funcție de suprafață.

Cu privire la a doua întrebare

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 20 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune regularizării deducerilor TVA-ului pentru bunurile sau serviciile prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din această directivă, în urma modificării, intervenite în perioada de regularizare considerată, a cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calcularea acestor deduceri.

38 În această privință, trebuie să se arate că articolul 20 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată prevede că deducerile inițiale trebuie să fie regularizate atunci când, după întocmirea declarației privind TVA-ul, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, „de exemplu”, atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț. Folosirea locuțiunii adverbiale „de exemplu” indică faptul că ipotezele astfel descrise nu reprezintă o enumerare limitativă.

39 Rezultă că, chiar dacă această dispoziție nu prevede în mod expres ipoteza modificării metodei de calcul al dreptului de deducere aplicabilă bunurilor și serviciilor de folosință mixtă, nici nu o exclude.

40 Prin urmare, pentru a determina dacă dispoziția menționată vizează o astfel de ipoteză, trebuie să se examineze contextul său, precum și obiectivele urmărite prin reglementarea din care aceasta face parte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 27 noiembrie 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punctul 34).

41 În ceea ce privește contextul în care este formulat articolul 20 alineatul (1) litera (b) din A

43 Așa directiv?, din articolul 17 alineatul (5) din A așa directiv? coroborat cu articolul 19 alineatul (1) din această directiv? reiese că valoarea deductibilă a TVA-ului care s-a aplicat în amonte bunurilor livrate sau serviciilor prestate de folosință mixtă este stabilită prin aplicarea unei chei de repartizare care poate fi cea prevăzută de aceste dispoziții, întemeiată pe cifra de afaceri, sau o altă cheie de repartizare aleasă în conformitate cu articolul 17 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva menționată, cu condiția ca aceasta să permită, pentru activitatea respectivă, să se ajungă la rezultate mai precise în calcularea prorata de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctul 24).

42 Astfel, cheia de repartizare și, prin urmare, metoda de calculare a sumei de dedus aplicate constituie elemente luate în considerare pentru stabilirea sumei de dedus, în sensul articolului 20 alineatul (1) litera (b) din A așa directiv?.

43 În ceea ce privește obiectivul urmărit de mecanismul de regularizare instituit prin directiva menționată, acesta vizează, printre altele, să crească precizia deducerilor TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punctul 25, și Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punctul 31).

44 Or, astfel cum s-a amintit la punctele 32 și 33 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește bunurile și serviciile de folosință mixtă, nu se poate deroga de la metoda de stabilire a dreptului de deducere prevăzută de aceeași directivă decât pentru a aplica o altă metodă care garantează un rezultat mai exact.

45 Prin urmare, regularizarea deducerilor prin aplicarea unei alte metode nu poate decât să contribuie la creșterea preciziei acestor deduceri și, prin urmare, să contribuie la realizarea obiectivului urmărit de mecanismul de regularizare.

46 Astfel, din examinarea contextului articolului 20 alineatul (1) litera (b) din A așa directivă și a obiectivului urmărit de mecanismul de regularizare a deducerilor instituit de această reiese că această dispoziție trebuie să fie interpretată în sensul că vizează ipoteza unei modificări a metodei de calculare a dreptului de deducere aplicabil bunurilor și serviciilor de folosință mixtă.

47 Ținând seama de toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 20 din A așa directivă trebuie interpretat în sensul că impune efectuarea regularizării deducerilor TVA-ului pentru bunurile sau serviciile prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată, ca urmare a adoptării, intervenite în perioada de regularizare considerată, a unei chei de repartizare a acestei taxe utilizate pentru calcularea acestor deduceri, care derogă de la metoda de stabilire a dreptului de deducere prevăzută de aceeași directivă.

Cu privire la a treia întrebare

48 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiile generale ale dreptului Uniunii al securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale aplicabile care nu prevede în mod expres o regularizare, în sensul articolului 20 din A așa directivă, a taxei achitate în amonte, ca urmare a modificării cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calculul anumitor deduceri, nici nu prevede un regim tranzitoriu, în timp ce repartizarea taxei achitate în amonte efectuată de persoana impozabilă potrivit cheii de repartizare aplicabile înainte de această modificare fusese recunoscută, în general, ca fiind rezonabilă de către instanța supremă.

49 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că principiile protecției încrederii legitime și securității juridice fac parte din ordinea juridică a Uniunii Europene. În această calitate, ele trebuie să fie

respectate nu numai de instituțiile Uniunii, ci și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii (Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 57).

50 Pe de altă parte, chiar dacă instanța de trimitere pare să aibă anumite îndoieli privind modul în care articolul 20 din Așasea directivă se poate concilia cu principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, aceasta nu a pus în discuție în mod formal validitatea acestei dispoziții.

51 Cu toate acestea, un text de drept derivat al Uniunii, precum articolul 20 din directiva menționată, trebuie interpretat, în măsura posibilului, în sensul conformității sale cu principiile generale ale dreptului Uniunii și mai ales cu principiul securității juridice și al protecției încrederii legitime (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2010, M și alții, C-340/08, EU:C:2010:232, punctul 64).

52 În ceea ce privește lipsa prevederii exprese, într-o legislație națională, precum cea în discuție în litigiul principal, a obligației de regularizare în caz de modificare a metodei de calculare a dreptului de deducere, trebuie amintit că, astfel cum s-a arătat la punctul 47 din prezenta hotărâre, o astfel de obligație rezultă din dispozițiile articolului 20 din Așasea directivă.

53 Or, reiese dintr-o jurisprudență constantă că statele membre sunt obligate, atunci când aplică dispozițiile de drept intern care transpun o directivă, să le interpreteze, în cea mai mare măsură posibilă, în conformitate cu această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2000, Océano Grupo Editorial și Salvat Editores, C-240/98-C-244/98, EU:C:2000:346, punctul 31).

54 Rezultă că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu pot fi interpretate în sensul că, pentru ca o regularizare a dreptului de deducere să poată fi impusă în caz de modificare a metodei de calculare a acestui drept, caracterul obligatoriu al acestei regularizări trebuie să fi fost prevăzut în mod expres în legislația națională în temeiul căreia s-a efectuat această modificare.

55 În ceea ce privește, în continuare, situația în care o legislație națională, precum cea în discuție în litigiul principal, modifică metoda de calculare a dreptului de deducere fără a prevedea un regim tranzitoriu, de la bun început, reiese din contextul cererii de decizie preliminară că instanța de trimitere înțelege noțiunea „regim tranzitoriu” ca desemnând dispozițiile care, având ca obiectiv să înlăture în mod provizoriu aplicarea legii noi, permit aplicarea, pentru o perioadă intermediară, a unui regim special creat pentru această situație.

56 În această privință, trebuie amintit că, în principiu, este compatibil cu dreptul Uniunii o normă de drept nouă care se aplică începând de la intrarea în vigoare a actului care o instituie (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Gemeinde Altrip și alții, C-72/12, EU:C:2013:712, punctul 22). Prin urmare, principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în principiu, ca un stat membru să poată modifica o lege veche cu efect imediat, fără să prevadă un regim tranzitoriu.

57 Cu toate acestea, în situații particulare în care principiile securității juridice și protecției încrederii legitime o cer, se poate impune introducerea unui astfel de regim adaptat circumstanțelor.

58 Astfel, după cum amintește instanța de trimitere, Curtea a considerat că un legiuitor național poate încălca principiile securității juridice și protecției încrederii legitime atunci când adoptă, în mod neașteptat și imprevizibil, o lege nouă care suprimă un drept de care beneficiau

până la momentul respectiv persoanele impozabile, fără să le lase acestora din urmă timpul necesar pentru a se adapta, și aceasta chiar dacă obiectul urmărit nu o cerea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Gemeente Leusden și Holin Groep, C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 70).

59 În special, persoanele impozabile trebuie să dispună de o perioadă de adaptare atunci când suprimarea dreptului de care beneficiau până la momentul respectiv îi obligă să efectueze ajustări economice corespunzătoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții, C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 87).

60 Or, chiar dacă s-ar presupune că o modificare a legislației naționale care definește metoda de calculare a dreptului de deducere poate fi considerată ca neașteptată și imprevizibilă, nu reiese că condițiile menționate mai sus, care justifică adoptarea unui regim tranzitoriu adaptat, amintite la cele două puncte anterioare din prezenta hotărâre, sunt îndeplinite în circumstanțe precum cele în discuție în litigiul principal.

61 Astfel, trebuie să se arate, pe de o parte, că o modificare a metodei de calcul nu are ca efect suprimarea dreptului de deducere de care dispun persoanele impozabile, ci adaptarea întinderii acestuia.

62 Pe de altă parte, o astfel de modificare nu implică, ca atare, în circumstanțe precum cele în discuție în litigiul principal, ca persoanele impozabile să efectueze ajustări economice corespunzătoare și, prin urmare, un timp de adaptare nu apare ca fiind strict necesar.

63 În sfârșit, în ceea ce privește faptul că se modifică, în temeiul unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, metoda de calculare a dreptului de deducere, în condițiile în care metoda precedentă fusese calificată drept „rezonabilă” de către o instanță supremă a statului membru respectiv, trebuie să se arate că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime, în lumina cărora trebuie interpretat articolul 20 din Așasea directivă, nu împiedică, în principiu, un legiuitor național să modifice legislația de punere în aplicare a dreptului Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, punctul 46 și jurisprudența citată).

64 Rezultă, în special, că simplul fapt că anumite norme naționale au fost calificate drept „rezonabile” de către o instanță supremă a statului membru în cauză nu se opune ca acest legiuitor să le modifice și să se efectueze regularizări ca urmare a acestei modificări.

65 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că principiile generale ale dreptului Uniunii al securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații naționale aplicabile care nu prevede în mod expres o regularizare, în sensul articolului 20 din Așasea directivă, a taxei achitate în amonte, ca urmare a modificării cheii de repartizare a TVA-ului utilizate pentru calculul anumitor deduceri, nici nu prevede un regim tranzitoriu, chiar dacă repartizarea taxei achitate în amonte efectuată de persoana impozabilă potrivit cheii de repartizare aplicabile înainte de această modificare fusese recunoscută, în general, ca fiind rezonabilă de către instanța supremă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

- 1) Articolul 17 alineatul (5) din A 7a 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 interpretat în sensul că, în ipoteza în care un imobil este utilizat în aval pentru realizarea anumitor operațiuni care dau drept de deducere și a altor operațiuni care nu dau drept de deducere, statele membre nu sunt obligate să prevadă ca bunurile și serviciile utilizate în amonte pentru construirea, pentru achiziționarea, pentru utilizarea, pentru conservarea sau pentru întreținerea acestui imobil să fie, în primul rând, afectate acestor diferite operațiuni, atunci când o astfel de afectare este dificil realizabilă, pentru ca, în al doilea rând, numai dreptul de deducere datorat pentru aceste bunuri și servicii utilizate atât pentru anumite operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru alte operațiuni care nu dau drept de deducere să fie determinat prin aplicarea unei chei de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri sau, cu condiția ca această metodă să garanteze o stabilire mai exactă a proratei de deducere, în funcție de suprafață.
- 2) Articolul 20 din Directiva 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că impune efectuarea regularizării deducerilor taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile sau serviciile prevăzute la articolul 17 alineatul (5) din directiva menționată, ca urmare a adoptării, intervenite în perioada de regularizare considerată, a unei chei de repartizare a acestei taxe utilizate pentru calcularea acestor deduceri, care derogă de la metoda de stabilire a dreptului de deducere prevăzută de aceeași directivă.
- 3) Principiile generale ale dreptului Uniunii Europene al securității juridice și protecției încrederii legitime trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații naționale aplicabile care nu prevede în mod expres o regularizare, în sensul articolului 20 din A 7a directivă, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, a taxei achitate în amonte, ca urmare a modificării cheii de repartizare a taxei pe valoarea adăugată utilizate pentru calculul anumitor deduceri, nici nu prevede un regim tranzitoriu, chiar dacă repartizarea taxei achitate în amonte efectuată de persoana impozabilă potrivit cheii de repartizare aplicabile înainte de această modificare fusese recunoscută, în general, ca fiind rezonabilă de către instanța supremă.

Semnături

* Limba de procedură: germană.