Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 25 novembre 2015 [1]

Affaire C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
contre
Finanzamt Krefeld

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée — Droit à déduction de la taxe payée en amont — Biens et services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations exonérées — Location d'un immeuble à des fins commerciales et résidentielles — Calcul du prorata de déduction selon le chiffre d'affaires affecté aux locataires commerciaux — Réglementation nationale prévoyant le calcul du prorata selon la surface de l'immeuble affectée à ces locataires — Effet rétroactif — Sécurité juridique — Confiance légitime»

I – Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 17, 19 et 20 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [2], telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 [3] (ci-après la «sixième directive»), ainsi que des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.

2. Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR au Finanzamt Krefeld (centre des finances publiques de Krefeld), au sujet de la règle de calcul à utiliser afin de déterminer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au titre de l'année 2004 ainsi que de la régularisation de la déduction de cette taxe, dans le contexte de la construction et de l'entretien d'un immeuble à usage mixte, c'est-à-dire destiné à un usage impliquant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction.

1 — Langue originale: le français.
2 — JO L 145, p. 1.
3 — JO L 102, p. 18.

3. La présente affaire doit, en particulier, conduire la Cour à apporter un certain nombre de clarifications sur la portée de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) ainsi que sur la possibilité pour un État membre d'imposer, à la suite d'une modification législative, une régularisation de la déduction initiale de TVA pour les années antérieures à l'entrée en vigueur de ladite modification, y compris pour les parties de l'immeuble dont l'utilisation ne diffère pas de celle initialement prévue.

4. J'indique, d'ores et déjà, que, sur la base de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), les questions déférées par la juridiction de renvoi pourraient, selon moi, recevoir une réponse relativement simple en ce sens que les articles 17, paragraphe 5, premier alinéa, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive s'opposent à ce qu'un État membre privilégie, de manière systématique et indifférenciée pour tous les biens et les services à usage mixte, une méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction de la TVA acquittée en amont autre que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires prévue par les dispositions susmentionnées.

II – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union*

5. L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», dispose:

1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[…]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction, visées aux paragraphes 2 et 3, et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.Toutefois, les États membres peuvent:

[…]

c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;

[…]»

6. L'article 19 de la sixième directive, intitulé «Calcul du prorata de déduction», prévoit, à son paragraphe 1:

«Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

— au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

— au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur, ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. […]

[...]»

7. L'article 20 de la sixième directive, intitulé «Régularisation des déductions», dispose, à ses paragraphes 1 et 2:

«1. La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;

b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; […]

2. En ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

Par dérogation au premier alinéa, les États membres peuvent, lors de la régularisation, se baser sur une période de cinq années entières à compter du début de l'utilisation du bien.

En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la durée de la période servant de base au calcul des régularisations peut être portée jusqu'à vingt ans.»

B – *Le droit allemand*

8. Les dispositions pertinentes de la réglementation allemande applicable en matière de TVA sont contenues dans la loi de 1999 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, ci-après la «loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires»).

9. L'article 4 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, intitulé «Exonérations de livraisons et autres prestations», prévoit:

«Parmi les opérations visées à l'article 1er, paragraphe 1, point 1, sont exonérées de la taxe:

[…]

12. a) la location et le fermage de biens immeubles, […]»

10. L'article 15 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoit:

«(1) L'entrepreneur peut déduire les montants de taxe en amont suivants:

1. la taxe légalement due pour des livraisons et autres prestations qui ont été exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise.

[…]

(2) Est exclue de la déduction de l'impôt payé en amont la taxe sur les livraisons, l'importation et l'acquisition intracommunautaire de biens ainsi que sur les autres prestations que l'entrepreneur utilise aux fins des opérations suivantes:

1. les opérations exonérées;

[…]

(4) Si l'entrepreneur n'utilise un produit ou une autre prestation, livrés, importés ou acquis dans la Communauté qu'en partie pour réaliser des opérations ne donnant pas droit à déduction, la partie des montants de taxe en amont économiquement liée à ces opérations n'ouvre pas droit à déduction. L'entrepreneur peut procéder à une estimation raisonnable des montants n'ouvrant pas droit à déduction.»

11. La loi fiscale modificative de 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), entrée en vigueur le 1er janvier 2004, a ajouté une troisième phrase à cette disposition, qui se lit comme suit:

«Une détermination de la partie non déductible de l'impôt en fonction du pourcentage du chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à déduction par rapport au chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction n'est autorisée que lorsqu'aucune autre forme d'imputation économique n'est possible.»

12. Les raisons de cet ajout par le législateur, telles qu'elles ressortent de la loi susmentionnée, sont les suivantes:

«Cette disposition vise une répartition raisonnable, lors de livraisons ou autres prestations, des taxes payées en amont. Ce nouveau régime restreint l'utilisation de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires en tant que seul critère de répartition. C'est uniquement lorsqu'aucune autre affectation économique n'est possible que cette clé de répartition est admise. Cette modification est nécessaire parce que le Bundesfinanzhof [(Cour fédérale des finances)] a jugé, par son arrêt du 17 août 2001 […], que la répartition des montants de taxe payée en amont en fonction du rapport entre les chiffres d'affaires en aval devait être reconnue comme une estimation raisonnable au sens de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires en tant que critère général de répartition conduirait, notamment dans le cas de la réalisation d'immeubles à usage mixte, à des répartitions inexactes; […] Or, l'application de cette clé de répartition selon le chiffre d'affaires en tant que critère général de répartition n'est pas impérativement prescrite par la sixième directive. Un tel régime de 'prorata' […] n'est pas obligatoire pour les États membres, étant donné qu'ils peuvent, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, fixer des critères de répartition qui s'écartent de ce régime. Pour l'acquisition d'immeubles, une répartition de la taxe payée en amont en fonction du rapport entre les valeurs productives et les valeurs vénales reste elle aussi possible […]»

13. L'article 15a de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, intitulé «Régularisation de la taxe payée en amont», dispose, à ses paragraphes 1 et 2:

«(1) Lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions initialement opérées interviennent dans les cinq ans de la première utilisation d'un bien, une compensation doit être opérée, au titre de chaque année civile correspondant à ces modifications, par la voie d'une régularisation de la déduction des montants de taxe en amont qui ont grevé les coûts d'acquisition ou de réalisation. S'agissant des biens immeubles, y compris leurs composantes essentielles, des régularisations auxquelles les dispositions du droit civil relatives aux immeubles sont applicables, et des constructions sur sol d'autrui, un délai de dix ans se substitue au délai de cinq ans.

(2) Aux fins de la régularisation prévue au paragraphe 1, il y a lieu de retenir, au titre de chaque année civile correspondant aux modifications, dans les cas visés à la première phrase de ce paragraphe une proportion d'un cinquième, et dans les cas visés à la deuxième phrase, d'un dixième, des montants de taxe payée en amont qui ont grevé le bien […].»

III – Le litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

14. Entre l'année 1999 et l'année 2004, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, une société civile immobilière, a effectué, sur un terrain lui appartenant, des travaux de démolition d'un ancien bâtiment et de construction d'un immeuble à usage d'habitation et de commerce. Cet immeuble a été achevé en 2004 et comporte six unités de logement et de commerce et dix places de stationnement souterraines. Certaines de ces unités et places ont été louées dès le mois d'octobre 2002.

15. À l'occasion des exercices fiscaux pour la période couvrant les années 1999 à 2003, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a calculé son droit à déduction sur la TVA acquittée pour les travaux de démolition et de construction par application d'une clé de répartition calculée sur la base du rapport existant entre le chiffre d'affaires devant être généré par la location des unités de commerce (soumise à la TVA) et celui résultant des autres opérations de location (exonérées de la TVA) (ci-après la «clé de répartition selon le chiffre d'affaires»). Selon cette clé de répartition, la part déductible de la TVA correspondait à un taux de 78,15 %. À l'occasion de deux recours introduits au sujet du montant de la TVA susceptible d'être déduit pour les exercices 2001 et 2002, le centre des finances publiques de Krefeld a accepté cette clé de répartition.

16. En 2004, certaines parties de l'immeuble, dont il était initialement prévu qu'elles soient affectées à un usage soumis à la TVA, ont été louées en exonération de TVA. Afin de régulariser les déductions opérées en amont, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR a calculé, dans sa déclaration pour l'exercice 2004, un montant compensatoire, qu'elle a établi en appliquant la clé de répartition selon le chiffre d'affaires. Au total, le montant de TVA à rembourser à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR était d'environ 3 500 euros.

17. Le centre des finances publiques de Krefeld a rejeté ce mode de calcul au motif que, à la suite de l'entrée en vigueur de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, il ne pouvait être recouru à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires que si aucune autre méthode d'imputation des biens et des services à usage mixte n'est possible. Étant donné qu'il est possible et plus précis de déterminer l'imputation des biens et des services utilisés pour la démolition ou la construction d'un immeuble par référence au rapport existant entre la superficie (en mètres carrés) des locaux commerciaux et celle des locaux à usage d'habitation (ci-après la «clé de répartition selon la superficie»), le centre des finances publiques de Krefeld a estimé que Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR aurait dû appliquer une telle clé de répartition. En conséquence, ledit centre des finances publiques a réparti les montants de la TVA acquittée en

amont, dus au titre de la période couvrant les années 1999 à 2004, pour les coûts de construction entre les différents locaux commerciaux et ceux à usage d'habitation et a déterminé, pour chaque local, un montant de correction, y compris pour les locaux dont l'utilisation effective ne différait pas de celle initialement prévue, en application de la clé de répartition selon la superficie. Le centre des finances publiques de Krefeld a établi le pourcentage de déduction à 38,74 %, correspondant au total de la superficie de l'immeuble dont la location est imposable, et a fixé le montant de TVA à rembourser à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR à 950 euros pour l'année 2004.

18. Le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a partiellement annulé cet avis d'imposition rectificatif au motif que la clé de répartition selon la superficie ne pouvait être appliquée qu'en ce qui concerne la TVA due pour les coûts d'entretien de l'immeuble en cause encourus à partir de 2004. En conséquence, il a fixé à un peu plus de 1 700 euros le montant de TVA à restituer à Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR pour l'année 2004.

19. Les deux parties au principal ont formé, devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), un recours en «Revision» contre ce jugement.

20. Selon la juridiction de renvoi, le litige soulèverait, en premier lieu, des interrogations liées à l'interprétation que la Cour a donnée, dans l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

21. Cette juridiction rappelle tout d'abord que, à l'occasion de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), la Cour a jugé, au point 21 de son arrêt, que «la ventilation [du prix de vente] entre la partie affectée à l'exercice des activités professionnelles et celle réservée à l'usage privé de l'assujetti doit être réalisée sur la base des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de l'année d'acquisition et non sur la base de la répartition géographique».

22. Tirant les conséquences de cette solution, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a jugé, dans un arrêt du 17 août 2001, que, «[s']il est procédé […] à l'acquisition ou à la réalisation d'un immeuble […] devant donner lieu [à] une utilisation 'mixte', [l]'affectation des montants de taxe payée en amont n'est admise ni selon une 'clé de répartition fondée sur l'investissement' […], ni selon un élément de rattachement spatial ('géographique'); il faut au contraire se fonder sur la répartition 'en pourcentage' de l'utilisation de l'ensemble de l'immeuble à des fins d'opérations exonérées et d'opérations imposables […]».

23. À la suite de cet arrêt, l'administration fiscale allemande a partiellement modifié sa pratique antérieure et a établi une distinction selon que la TVA en cause se rapporte soit aux coûts d'acquisition ou de réalisation d'un immeuble soit aux coûts d'utilisation, de conservation et/ou d'entretien de celui-ci. Dans le premier cas, la déduction est calculée selon la proportion de l'immeuble qui est utilisée pour les besoins des opérations taxées. Dans le second cas, la déduction continue d'être calculée en fonction de la partie de l'immeuble pour laquelle la TVA a été exposée, une clé de répartition n'étant utilisée que pour déterminer l'étendue du droit à déduction à l'égard de la TVA acquittée pour des livraisons ou des prestations qui ne pouvaient être rapportées à une partie précise de l'immeuble ou qui sont afférentes aux parties communes.

24. C'est dans ce contexte que la juridiction de renvoi se demande si l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) n'a pas, à son tour, remis en cause la pratique fiscale existante.

25. D'une part, cette juridiction observe que, dans cet arrêt, la Cour a jugé qu'il n'est possible de recourir à une clé de répartition, et donc à une méthode d'imputation des biens et des services à usage mixte, différente de celle prévue par la sixième directive, fondée sur le chiffre d'affaires, que si cette méthode ne s'applique pas à l'ensemble des cas d'utilisation mixte et si elle conduit à une détermination du droit à déduction plus précise. Selon la juridiction de renvoi, la Cour aurait jugé que

l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires n'était pas conforme à la sixième directive dans la mesure où il adopterait un régime de calcul des déductions des biens à usage mixte qui dérogerait de manière générale à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires. Toutefois, s'agissant de la condition selon laquelle la méthode retenue doive garantir une répartition plus précise de la déduction à opérer, la juridiction de renvoi relève qu'elle serait satisfaite en l'espèce car l'application de la clé de répartition selon la superficie serait, en général, plus précise que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires. Il s'ensuivrait que la méthode appliquée par l'administration et les juridictions allemandes avant le prononcé de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), consistant à rechercher pour quelle partie de l'immeuble la TVA a été exposée et à n'appliquer une clé de répartition que pour les montants restants se rapportant aux parties de l'immeuble faisant effectivement l'objet d'un usage mixte, serait à privilégier car elle aboutirait à des résultats plus précis que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

26. D'autre part, la juridiction de renvoi relève que, dans l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 19), la Cour a précisé que la possibilité pour un État membre de recourir à une méthode d'imputation des biens et services à usage mixte autre que celle prévue par la sixième directive n'est possible que pour une «opération donnée, telle que la construction d'un immeuble à usage mixte». Par conséquent, cette juridiction, qui estime que la même méthode, à savoir celle fondée sur la superficie, devrait être appliquée pour les montants de TVA ayant trait à la construction ou à l'acquisition d'un immeuble et pour les montants relatifs aux frais d'utilisation, de conservation ou d'entretien de celui, s'interroge sur la question de savoir si un tel alignement des régimes serait conforme audit arrêt.

27. En deuxième lieu, la juridiction de renvoi constate que, si la Cour a déjà eu l'occasion d'admettre qu'une modification législative puisse entraîner l'obligation de régulariser certaines déductions de TVA, elle se serait, jusqu'à présent, uniquement prononcée au sujet de modifications législatives affectant l'existence même du droit à déduction. Dans ces conditions, il existerait un doute quant à la question de savoir si l'article 20 de la sixième directive autorise un État membre à exiger d'un assujetti qu'il procède à une régularisation de TVA en raison de la modification, par ce même État, de la méthode d'imputation des biens et des services à usage mixte devant être mise en œuvre, y compris lorsque cet assujetti a continué à utiliser les parties de l'immeuble pour la réalisation d'opérations imposables conformément à son intention initiale et qu'il n'a ni commis d'inexactitude dans le calcul des déductions initiales, ni retiré un avantage injustifié des déductions initialement opérées.

28. En troisième lieu, la juridiction de renvoi se demande si, dans des circonstances telles que celles au principal, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique ne s'opposent pas à ce qu'il soit procédé à une régularisation de TVA. En effet, cette juridiction relève, premièrement, que l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires pourrait être insuffisamment précis puisqu'il dérogerait, pour tous les cas d'usage mixte, à la règle générale de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive. Deuxièmement, elle indique que la méthode d'imputation des biens et des services à usage mixte employée par Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR avait été approuvée, pour certaines années, par les autorités administratives et judiciaires compétentes. Troisièmement, la juridiction de renvoi précise que la législation nationale ne comporte pas de disposition expresse prévoyant que l'entrée en vigueur de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est susceptible d'entraîner des régularisations de TVA et qu'elle n'a pas prévu de régime transitoire. Enfin, elle souligne que la modification de la méthode d'imputation des biens et des services à usage mixte n'a pas de caractère impératif, la clé de répartition selon le chiffre d'affaires étant toujours reconnue comme constituant une estimation raisonnable, au sens de l'article 15, paragraphe 4, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, quand bien même, à compter du 1er janvier 2004, elle est appliquée à titre subsidiaire.

29. Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La Cour de justice de l'Union européenne a jugé que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la [sixième directive] permettait aux États membres de privilégier comme clé de répartition aux fins du calcul du prorata de déduction de la TVA due en amont pour une opération donnée, telle que la construction d'un immeuble à usage mixte, une clé de répartition autre que celle selon le chiffre d'affaires figurant à l'article 19, paragraphe 1, de cette directive, à condition que la méthode retenue garantisse une détermination plus précise dudit prorata de déduction (arrêt BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Lors de l'acquisition ou de la construction d'un immeuble à usage mixte, les prestations en amont, dont la base d'imposition relève des coûts d'acquisition ou de réalisation, doivent-elles, aux fins de la détermination plus précise des montants de taxe payée en amont déductibles, être affectées dans un premier temps aux opérations d'utilisation (imposables ou exonérées) de l'immeuble, seules les taxes payées en amont non ainsi affectées devant être réparties selon une clé de répartition selon la superficie ou selon le chiffre d'affaires?

b) Les principes établis par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) et la réponse à la question qui précède s'appliquent-ils également à l'égard de montants de taxe payée en amont pour des prestations en amont visant à l'usage, à la conservation ou à l'entretien d'un immeuble à usage mixte?

2) L'article 20 de la [sixième directive] doit-il être interprété en ce sens que la régularisation, prévue à cette disposition, de la déduction initialement opérée trouve à s'appliquer également lorsqu'un assujetti a réparti les taxes payées en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte suivant la clé de répartition selon le chiffre d'affaires figurant à l'article 19, paragraphe 1, de cette directive et autorisée par le droit national, et qu'un État membre privilégie a posteriori, au cours de la période de régularisation, une autre clé de répartition?

3) En cas de réponse affirmative à la question qui précède: les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent-ils à l'application de l'article 20 de la [sixième directive], lorsque l'État membre, pour des cas du type susmentionné, ne prescrit pas expressément une régularisation de la taxe payée en amont ni n'adopte un régime transitoire et que la répartition de la taxe payée en amont opérée par l'assujetti suivant la clé de répartition selon le chiffre d'affaires avait été reconnue d'une manière générale comme raisonnable par le Bundesfinanzhof [(Cour fédérale des finances)]?»

30. Ces questions ont fait l'objet d'observations écrites soumises par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que par la Commission européenne. Ces parties intéressées ont également été entendues lors de l'audience qui s'est tenue le 9 juillet 2015.

IV – Analyse

A – *Observations liminaires*

31. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, des précisions quant à la portée de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) au sujet des modalités de calcul de la déduction de TVA se rapportant, d'une part, à des coûts de construction et de réalisation d'un immeuble dit à «usage mixte», c'est-à-dire destiné à un usage impliquant aussi bien des opérations ouvrant droit à déduction (tels des baux commerciaux conclus pour certaines parties de l'immeuble)

que des opérations n'y ouvrant pas droit (tels des baux à des fins d'habitation) [première question, sous a)], et, d'autre part, à des coûts d'utilisation et d'entretien de cet immeuble [première question, sous b)]. Cette question porte essentiellement sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

32. Par ses deuxième et troisième questions, qu'il conviendra, à mon sens, d'examiner conjointement, la juridiction de renvoi s'interroge sur les limites qu'imposent soit l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, soit les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime au droit d'un État membre de réclamer à un assujetti, à la suite d'une modification législative des modalités de calcul de la déduction de TVA, une régularisation de TVA relative à des déductions préalablement opérées avant l'entrée en vigueur de cette modification.

33. Même si ces questions se focalisent avant tout sur le traitement fiscal d'un immeuble à usage mixte, tel celui en cause dans l'affaire au principal, il convient cependant de faire observer que, comme cela ressort des motifs de la demande de décision préjudicielle et des observations des parties intéressées, la présente affaire soulève un certain nombre de préoccupations sous l'angle de la compatibilité d'une règle nationale, telle que l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, introduite à compter du 1er janvier 2004, tant avec l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive qu'au regard des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.

34. Ces préoccupations sont, à quelques nuances près, identiques à celles qui ont émergé dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), dont le renvoi provenait également du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans des conditions similaires. Cette affaire, qui portait concrètement sur les modalités de calcul de la déduction de TVA se rapportant aux coûts de construction d'un immeuble à usage mixte, avait, en effet, également déjà pour origine la modification législative apportée par l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires aux modalités de calcul de la déduction de TVA applicable à tous les biens et services à usage mixte, qui relègue la clé de répartition sur la base du chiffre d'affaires dans une «position clairement subalterne» [4] tandis que, selon les dispositions et la finalité de la sixième directive, cette clé doit, en principe, être privilégiée, ainsi que je le rappellerai plus en détail ultérieurement.

35. Dans l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, points 17 et 18), la Cour a certes jugé que «le fait de permettre à un État membre d'adopter une législation, telle que celle décrite par la juridiction de renvoi, qui dérogerait de manière générale aux règles instaurées par les articles 17, paragraphe 5, premier et deuxième alinéas, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive serait contraire à cette dernière», en précisant que cette «interprétation est d'ailleurs conforme à la finalité de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive dont les dispositions ont vocation à s'appliquer à des cas de figure déterminés [...]».

36. Toutefois, ni le gouvernement allemand ni, semble-t-il, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) n'ont tiré de conclusions de ce constat, qui se rapportait explicitement à l'adoption, par le législateur allemand, de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, dont l'application est une nouvelle fois mise en cause dans l'affaire au principal.

4 — Pour reprendre l'expression utilisée par l'avocat général Cruz Villalón au point 44 de ses conclusions dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

37. Cela étant, comme je l'expliquerai plus loin, le constat effectué par la Cour aux points 17 à 19 de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) implique que la République fédérale d'Allemagne a méconnu les dispositions pertinentes de la sixième directive, ce qui, à son tour, doit entraîner l'inopposabilité de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires aux particuliers. Cette conséquence rend dès lors en grande partie superflue une réponse à chacune des questions déférées par la juridiction de renvoi, questions que je n'examinerai donc dans leur détail qu'à titre subsidiaire.

B – *À titre principal, sur l'interprétation des articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive et l'inopposabilité de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires*

38. La TVA, dont le poids est entièrement supporté par le consommateur final, se caractérise par sa neutralité à tous les stades de production et de commercialisation. Jusqu'au stade du consommateur final, les assujettis qui participent au processus de production et de commercialisation reversent à l'administration fiscale les montants de TVA qu'ils ont facturés à leurs clients (TVA collectée en aval), déduction faite des montants de TVA qu'ils ont versés à leurs fournisseurs (TVA déductible en amont).

39. En vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, dès lors qu'un assujetti acquiert des biens ou des services pour la réalisation d'opérations taxées en aval, le droit lui est accordé de déduire la TVA qui a grevé l'acquisition desdits biens ou services. Comme l'indique itérativement la Cour, le droit à déduction, qui s'exerce immédiatement pour la totalité de la TVA ayant grevé les opérations imposables effectuées en amont, fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité [5].

40. Des difficultés peuvent néanmoins surgir dans le cas de biens ou de services à «usage mixte», lorsqu'un assujetti, ayant acquis des biens ou des services dans le cadre de son activité économique, les utilise, en partie, pour les besoins de ses opérations taxées et, en partie, à d'autres fins.

41. Comme j'ai déjà eu l'occasion de l'exposer, la sixième directive envisage deux catégories de dispositions relatives à l'usage mixte [6].

42. Une seule catégorie est néanmoins en cause dans la présente affaire. Il s'agit de celle à laquelle appartient l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive [7].

43. Le régime prévu par cette disposition porte sur la TVA en amont qui grève des dépenses se rattachant exclusivement à des opérations économiques en aval, dont certaines ouvrent droit à déduction et d'autres, parce qu'elles bénéficient d'une exonération, n'y ouvrent pas droit [8]. Tel est le cas, comme dans l'affaire au principal, pour les coûts se rattachant à des opérations de bail d'un immeuble utilisé tant à des fins commerciales (imposées) qu'à des fins d'habitation (exonérées).

44. Dans un tel cas, conformément à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des premières opérations taxées [9].

5 — Voir, notamment, arrêts Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 24) ainsi que Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 22).

6 — Voir mes conclusions dans l'affaire Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, points 23 à 30).

7 — La seconde catégorie, non concernée par la présente affaire, vise l'utilisation de biens et de services à la fois pour des opérations économiques ouvrant droit à déduction et à des fins étrangères à l'entreprise de l'assujetti.

8 — Voir en ce sens, notamment, arrêts Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, point 33) ainsi que Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 26 et 27).

9 — Voir, en particulier, arrêts Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 53); Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 17); BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 13), et Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, point 28).

45. Le droit à déduction est, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, calculé selon un prorata déterminé conformément à l'article 19, paragraphe 1, de cette même directive [10], à savoir une clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

46. Cependant, ainsi que la Cour l'a précisé, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, qui débute par le terme «toutefois», autorise une dérogation à la règle énoncée aux premier et deuxième alinéas de cet article [11].

47. Cet article permet en effet aux États membres d'opter pour l'une des autres méthodes de détermination du droit à déduction, qui sont énumérées à son troisième alinéa, dont notamment la possibilité d'«autoriser ou [d']obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services» [article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c)] et qui comprennent, selon la Cour, la clé de répartition selon la superficie des parties d'un immeuble à usage mixte [12].

48. L'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive doit cependant être considéré comme constituant une disposition dérogatoire aux premier et deuxième alinéas dudit article [13].

49. Dans l'exercice de la faculté que leur offre cette disposition, les États membres doivent respecter l'effet utile de l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, la finalité et l'économie de celle-ci ainsi que les principes qui sous-tendent le système commun de TVA, notamment ceux de neutralité fiscale et de proportionnalité [14].

50. La compétence des États membres dans l'adoption d'une méthode de calcul de la déduction de TVA autre que celle selon le chiffre d'affaires est donc encadrée.

51. Ainsi que cela résulte, notamment, des arrêts BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) et Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), l'exercice de la faculté offerte aux États membres paraît subordonné à la satisfaction de deux conditions cumulatives.

52. Premièrement, l'État membre doit avoir opté pour l'une des méthodes de calcul autres que celle fondée sur le chiffre d'affaires, pour «une opération donnée» [15] ou, tout au moins, pour «des cas de figure déterminés» [16], ou afin de tenir compte «des caractéristiques spécifiques propres à certaines activités» [17]. En d'autres termes et en tout état de cause, la méthode de calcul alternative ne doit pas être érigée comme une méthode dérogatoire générale à celle selon le chiffre d'affaires [18].

53. Deuxièmement, la méthode alternative retenue doit garantir une détermination de l'étendue du droit à déduction de la TVA acquittée en amont «plus précise» [19] que celle qui résulterait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires [20].

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

11 — Voir arrêts Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, point 19) et BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 15).

12 — Voir arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point 24).

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

14 — Voir arrêts BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, points 16 et 22); Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, point 52), ainsi que Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, point 27).

15 — Arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, points 19 et 24).

16 — Ibidem (points 18 et 20).

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

18 — Arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, point17).

19 — Arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, points 18, 24 et 26 ainsi que dispositif de l'arrêt).

20 — Voir, également, arrêt Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, point 32).

54. Dans le raisonnement mené par la Cour dans l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ces deux conditions semblent concrétiser le respect de la finalité, des objectifs et des principes de la sixième directive. Elles permettent, en effet, de garantir le respect du principe de neutralité et d'atteindre une plus grande précision dans le calcul de l'étendue du droit à déduction à chaque fois que cela est justifié, sans dénaturer la structure de base du régime de calcul de la déduction de TVA qui repose sur la priorité de principe accordée à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires [21].

55. C'est, selon moi, uniquement dans le respect de ces conditions qu'un État membre sera autorisé à opter pour une méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction de biens ou de services à usage mixte différente de celle selon le chiffre d'affaires, telle que celle prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), de la sixième directive.

56. Bien que la juridiction de renvoi consacre quelques développements à la première desdites conditions, elle s'est abstenue d'interroger la Cour, de manière directe, sur les conséquences à tirer de la non-satisfaction de cette condition par la République fédérale d'Allemagne, constat qui ressort pourtant des points 17 à 19 de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Plus précisément, d'une part, ce n'est que sous l'angle du calcul du droit à déduction se rapportant aux dépenses de maintien et d'entretien d'un immeuble à usage mixte que la juridiction de renvoi se demande si, à supposer que l'on puisse appliquer une méthode de calcul de la déduction de la TVA, autre que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, afférente auxdites dépenses, à l'instar de la méthode applicable aux coûts de construction dudit immeuble, qui était en cause dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), cette extension satisferait toujours à la condition de concerner «une opération donnée».

58. D'autre part, s'il est vrai que, dans le contexte de la troisième question qu'elle a déférée à la Cour, la juridiction de renvoi fait bien état du caractère excessivement général de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ses interrogations à cet égard se limitent au respect du principe de sécurité juridique, dans l'hypothèse où cette disposition comprendrait une règle implicite et rétroactive de régularisation de la déduction de TVA initialement opérée par l'assujetti.

59. En revanche, la juridiction de renvoi ne sollicite aucune clarification ayant trait à la circonstance que la République fédérale d'Allemagne a maintenu, en l'état, les dispositions de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et le caractère éminemment subsidiaire de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires résultant de cette disposition, postérieurement au prononcé de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. En d'autres termes, la juridiction de renvoi paraît lire l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) en faisant abstraction de la rédaction générale de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, «comme si» la Cour avait autorisé le législateur allemand à privilégier une méthode de calcul autre que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, sans autre condition que celle du caractère plus précis de la méthode de calcul alternative applicable.

61. Il est vrai que l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) est empreint d'un certain nombre d'ambiguïtés.

21 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 44).

62. Sous l'angle qui nous intéresse à ce stade, il importe de relever que, tandis que le dispositif de cet arrêt indique que les États membres sont autorisés à privilégier une clé de répartition autre que celle selon le chiffre d'affaires pour une opération donnée, telle que la construction d'un immeuble à usage mixte, «à condition que la méthode retenue garantisse une détermination plus précise du […] prorata de déduction», son point 19 ajoute que cette autorisation vaut «dans le respect des principes qui sous-tendent le système commun de TVA».

63. Cette précision paraît impliquer, au regard des points 16 à 18 de l'arrêt, le respect de la structure de base du régime de calcul de la déduction de TVA, qui repose sur la priorité de principe accordée pour tous les cas d'usage mixte à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, ou, en tout état de cause, l'exclusion du caractère purement subsidiaire de cette clé, caractère qui résulte pourtant de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

64. Traiter, à l'instar du législateur allemand, le critère du chiffre d'affaires comme «une ultime option subsidiaire» [22], une fois que toutes les autres méthodes d'imputation ont été épuisées sans discerner les opérations à usage mixte concernées, revient à méconnaître la règle générale prévue à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive et «l'objectif de cette dernière, énoncé au douzième considérant de celle-ci, selon lequel le calcul du prorata de déduction doit s'effectuer de manière similaire dans tous les États membres» [23].

65. Certes, l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), de la sixième directive prévoit qu'un État membre peut «autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services».

66. Sous peine de priver de tout effet utile l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, cette autorisation ne signifie toutefois pas que le calcul de la déduction de TVA doive s'opérer en fonction de l'affectation réelle de *tous* les biens et services à usage mixte. L'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), de la sixième directive vise simplement à permettre, ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni l'a fait valoir en substance dans ses observations écrites, que le recours à la méthode de l'affectation réelle puisse concerner un bien ou un service déterminé dans son intégralité ou simplement en partie, en fonction de l'utilisation différente qui en est faite dans les opérations en aval.

67. L'autorisation accordée par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c) de la sixième directive implique donc, selon moi, un choix préalable clair et précis par l'État membre des opérations concernées. Or, l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires s'applique indistinctement à tous les biens ou services à usage mixte et prévoit génériquement que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires est «uniquement autorisée lorsque aucune autre affectation économique n'est possible», sans autre spécification, ce qui enfreint la sixième directive, comme l'a fait valoir à juste titre la Commission.

68. Selon le gouvernement allemand, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) procéderait, depuis un arrêt du 7 mai 2014, à l'interprétation conforme de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires à la sixième directive en ce sens que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires serait autorisée lorsqu'aucune autre affectation économique *plus précise* n'est possible.

69. Il est vrai qu'une telle interprétation conforme restreint le champ des méthodes d'imputation alternatives à celles qui garantissent un résultat plus précis que celui découlant de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

22 — Selon l'expression de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 52).

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

70. Toutefois, elle vise simplement à satisfaire à la seconde condition posée par la jurisprudence BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). En revanche, elle ne pallie pas le caractère subsidiaire de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, tel que cela résulte de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Un tel caractère subsidiaire demeure contraire à la première condition dégagée par cet arrêt quant à la prééminence de ladite clé de répartition, à moins d'un choix différent et circonscrit d'une autre méthode de déduction par un État membre, en application de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive.

71. Dans la mesure où il semble particulièrement difficile de réconcilier l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive et l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, par le truchement de la méthode de l'interprétation conforme, ce que la juridiction de renvoi doit néanmoins vérifier [24], il incombera alors à cette juridiction de garantir le plein effet de la première desdites dispositions en laissant inappliquée, de sa propre autorité, la seconde [25].

72. La conséquence en est que, jusqu'à ce que le législateur national ait, sans ambiguïtés, précisé les cas de figure des biens ou des services à usage mixte pour lesquels la méthode de l'affectation réelle s'applique et pour autant que cette méthode garantit un résultat plus précis, la clé de répartition fondée sur le chiffre d'affaires, utilisée par la requérante au principal sur la base des dispositions claires et inconditionnelles des articles 17, paragraphe 5, premier alinéa, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive, devrait être opposable aux autorités fiscales allemandes.

73. En d'autres termes, j'estime que, eu égard à l'incompatibilité de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires avec la sixième directive, la République fédérale d'Allemagne doit être considérée comme n'ayant pas adéquatement exercé la faculté offerte par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, ce qui implique que seule la clé de répartition selon le chiffre d'affaires est applicable dans cet État membre.

74. Dans ces conditions, les questions de la juridiction de renvoi concernant l'application d'une méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction alternative à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires ne se posent plus, cette dernière devant être appliquée dans tous les cas d'usage mixte et quelles que soient les dépenses encourues en amont. En outre, il est évident qu'aucune régularisation de la TVA acquittée en amont au motif de l'entrée en vigueur de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires n'est nécessaire puisque l'application de cette disposition ne peut être opposée à la requérante au principal.

75. Je propose donc que la Cour dise pour droit que les articles 17, paragraphe 5, premier alinéa, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre privilégie, de manière systématique et indifférenciée, pour tous les biens et services à usage mixte, toute méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction de la TVA acquittée en amont autre que la clé de répartition selon le chiffre d'affaires applicable, en priorité, en vertu desdites dispositions. À défaut d'avoir clairement identifié les opérations pour lesquelles la ou les méthodes de calcul alternatives s'appliquent, qui doivent, de surcroît, garantir un résultat plus précis que celui qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, l'État membre concerné ne saurait opposer aux assujettis l'application de ces autres méthodes.

76. Dans l'hypothèse où la Cour ne souscrirait pas à l'analyse qui précède et à la réponse que je viens de proposer, j'examinerai, à titre subsidiaire, les trois questions préjudicielles posées par la juridiction de renvoi.

24 — Je rappelle que l'obligation d'interprétation conforme du droit national au regard du droit de l'Union ne peut, en particulier, servir de fondement à une interprétation contra legem du droit national: voir, notamment, arrêts Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, point 55) et Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, point 39).

25 — Voir, en ce sens, arrêt Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, point 49 et jurisprudence citée).

C – À titre subsidiaire, sur la première question préjudicielle

77. Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si la TVA acquittée en amont pour un immeuble à usage mixte doit être affectée respectivement aux opérations, imposables et exonérées, d'utilisation de l'immeuble, auquel cas seule la TVA afférente aux opérations non affectées (notamment les parties communes de l'immeuble) devant être répartie selon une clé de répartition générale (selon la superficie ou selon le chiffre d'affaires), ou si, au contraire, la clé de répartition (selon la superficie ou le chiffre d'affaires) s'applique à l'ensemble des opérations afférentes à l'immeuble.

78. La juridiction de renvoi subdivise cette question selon que les dépenses en amont concernent, d'une part, les coûts d'acquisition et de réalisation de l'immeuble à usage mixte [déjà en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)] et, d'autre part, les coûts d'entretien dudit immeuble [qui ne faisaient pas l'objet de la question déférée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans cette dernière affaire].

79. Cette distinction en fonction de la nature des coûts supportés en amont semble trouver son origine, selon les explications de la juridiction de renvoi, dans l'interprétation donnée par les autorités et les juridictions fiscales allemandes du point 21 de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Selon cette interprétation, les coûts d'acquisition ou de réalisation d'un immeuble à usage mixte ne pourraient être répartis que selon un prorata d'utilisation de l'immeuble à des fins d'opérations imposables ou exonérées, et non en fonction des superficies de cet immeuble, tandis que, pour les coûts d'entretien de l'immeuble, les prestations à l'origine de ces montants présenteraient généralement un lien plus étroit avec les superficies de l'immeuble qu'avec le chiffre d'affaires réalisé sur ces superficies.

80. L'origine de cette question paraît aussi résider dans une nouvelle ambiguïté, ou à tout le moins dans une maladresse rédactionnelle, des motifs de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. En effet, tandis que, en substance, les points 24 et 26 ainsi que le dispositif dudit arrêt indiquent que la méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction choisie par l'État membre, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, doit garantir une détermination «plus précise» du prorata de déduction de la TVA acquittée en amont que celle résultant de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires, le point 23 du même arrêt mentionne que le calcul de ce prorata doit être «le plus précis possible».

82. Or, bien que cela ne transparaisse pas de manière limpide de la demande de décision préjudicielle, il semble résulter de l'analyse de la juridiction de renvoi que la première partie de l'alternative qu'elle suggère, c'est-à-dire l'application d'une clé de répartition fondée sur l'article 17, paragraphe 5, premier ou troisième alinéa, de la sixième directive aux seules parties de l'immeuble faisant réellement l'objet d'un usage mixte, puisse offrir un résultat encore plus précis que celui résultant d'un calcul basé sur l'application d'une telle clé à l'ensemble de l'immeuble concerné.

83. Il s'agit donc de préciser si, lorsqu'un État membre exerce la faculté offerte par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, il doive opter pour la méthode de calcul la plus précise possible ou simplement pour la méthode garantissant une détermination de l'étendue du droit de déduction plus précise que celle résultant de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires [26].

84. L'analyse de la juridiction de renvoi appelle trois commentaires de ma part.

26 — C'est également en ce sens que le gouvernement du Royaume-Uni a compris le raisonnement à l'origine de la première question préjudicielle déférée par la juridiction de renvoi.

85. Premièrement, la distinction opérée par la juridiction de renvoi qui repose sur l'interprétation de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), ne me paraît pas transposable dans le contexte de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, qui, à la différence de la situation à l'origine de cet arrêt, concerne uniquement des opérations réalisées par des assujettis à des fins professionnelles.

86. En effet, ainsi que l'a pertinemment mis en exergue le gouvernement du Royaume-Uni dans ses observations écrites, l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) portait sur la question de savoir si une personne ayant vendu un immeuble utilisé à la fois à des fins commerciales et à des fins privées devait déclarer la TVA sur la partie de l'immeuble utilisée aux fins privées. Après avoir rappelé qu'une personne effectuant une opération à titre privé n'agissait pas en tant qu'assujetti à la TVA, la Cour a précisé, au point 21 dudit arrêt, que «la ventilation entre la partie affectée à l'exercice des activités professionnelles et celle réservée à l'usage privé de l'assujetti doit être réalisée sur la base des proportions d'utilisation professionnelle et d'utilisation privée au cours de l'année d'acquisition et non sur la base de la répartition géographique», c'est-à-dire, en d'autres termes, en fonction de l'utilisation des différentes superficies de l'immeuble.

87. Cette appréciation, ainsi que cela résulte du renvoi opéré par le point 21 de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) au point 50 des conclusions de l'avocat général Jacobs dans cette même affaire (C-291/92, EU:C:1995:99), paraît se justifier pour écarter, au vu des exemples mentionnés par l'avocat général, le risque de double imposition qu'engendrerait «l'affectation à l'utilisation privée [basée sur] une division géographique immuable du bien», sans donc permettre à la personne concernée de recourir au mécanisme de la régularisation prévu à l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive, en cas de modification ultérieure de l'utilisation de l'espace.

88. La Cour a d'ailleurs écarté dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, point 54) l'impossibilité d'opter pour une ventilation en fonction des superficies de l'immeuble, figurant au point 21 de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), au motif que la situation de cette affaire concernait des fractions et le sol d'un immeuble «qui étaient destinés à être utilisés à des fins professionnelles», c'est-à-dire pour des opérations qui relèvent toutes du champ d'application de la TVA et pour lesquelles la régularisation est toujours possible.

89. Contrairement à ce que suggère la juridiction de renvoi, le point 21 de l'arrêt Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) ne dresse aucun obstacle à ce qu'un État membre autorise ou exige une ventilation de la TVA acquittée en amont en fonction de l'utilisation des différentes superficies de l'immeuble dans une situation telle que celle de l'affaire au principal.

90. Deuxièmement, quant à l'ambiguïté résultant de la rédaction du point 23 de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), celle-ci peut aisément être écartée à la seule lecture du dispositif de l'arrêt et des autres points concordants de ses motifs. Ces derniers exigent en effet uniquement que la méthode de calcul de la déduction de TVA choisie par un État membre pour une opération donnée, sur le fondement de la faculté offerte par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, garantisse un résultat plus précis, et non pas le plus précis possible, que celui qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

91. Dans l'exercice de la marge d'appréciation que les États membres conservent lorsqu'ils optent pour l'une des méthodes de calcul prévues à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, il ne saurait être exigé qu'ils recourent à celle qui offre le résultat le plus précis possible, dès lors que la méthode choisie assure le respect du principe de neutralité et que, en outre, l'État membre estime qu'elle présente des avantages en termes de simplicité administrative.

92. En effet, dans la mesure où la clé de répartition selon le chiffre d'affaires choisie par le législateur de l'Union européenne repose déjà sur certaines simplifications assurant un calcul équitable du montant déductible définitif présentant un degré d'exactitude raisonnable[27], l'exercice par un État membre du droit d'opter pour une autre clé ou méthode ne saurait, sous peine de priver d'effet utile cette option, être subordonné à l'obligation d'identifier la méthode garantissant le résultat le plus précis possible, eu égard, de surcroît, à la multiplicité des cas de figure auxquels doivent faire face les administrations fiscales nationales.

93. Il s'ensuit, ainsi que l'ont défendu tant la Commission que le gouvernement du Royaume-Uni, qu'un État membre peut parfaitement opter pour une clé de répartition en fonction de l'utilisation (imposée ou exonérée) de l'ensemble des parties d'un immeuble à usage mixte ou, le cas échéant, affecter les dépenses encourues en amont à des parties déterminées de l'immeuble, seules celles ne pouvant pas être affectées faisant l'objet de l'application d'une clé de répartition.

94. Partant, j'estime qu'il y a lieu de rejeter la thèse du gouvernement allemand selon laquelle le choix d'une affectation directe des coûts à certaines parties d'un immeuble (à usage mixte) ne constituerait pas une autre «clé de répartition» prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, tel qu'interprété par l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), et que, dans ce cas, seul l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive serait applicable, son paragraphe 5 n'étant pertinent que pour les dépenses ne pouvant pas être affectées à des parties individualisées de l'immeuble, comme les frais encourus pour l'entretien des parties communes.

95. Je suis prêt à concéder que l'affectation directe ne reflète pas un pourcentage d'utilisation, contrairement aux méthodes fondées sur un prorata de répartition. Toutefois, il convient de rappeler que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous c), de la sixième directive accorde aux États membres la possibilité d'obliger ou d'autoriser l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de *tout ou partie* des biens et des services concernés. Quoi qu'en dise le gouvernement allemand, l'hypothèse de l'affectation directe des coûts afférents à certaines parties d'un immeuble à usage mixte s'inscrit donc bien dans le contexte d'une mise en œuvre de la faculté prévue à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive.

96. Ma troisième et dernière remarque concerne la portée de la notion d'«opération donnée» au sens de l'arrêt BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. Aux points 19 et 26 de cet arrêt ainsi que dans son dispositif, la Cour a précisé que constituait une telle opération «la construction d'un immeuble à usage mixte». Ainsi que l'a notamment soutenu la Commission, cela ne signifie cependant pas que l'usage, l'entretien et la maintenance d'un tel immeuble soient exclus de l'exercice de la faculté offerte aux États membres par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive. Une distinction entre les coûts d'acquisition d'un immeuble à usage mixte et les coûts afférents à son usage ou à son entretien ne ressort ni de l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, ni de la jurisprudence de la Cour.

98. Je ne vois pas non plus la raison pour laquelle il serait interdit à un État membre, qui a déjà opté pour l'application d'une méthode autre que celle de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires pour la déduction de la TVA acquittée sur les coûts de réalisation et d'acquisition d'un immeuble à usage mixte, d'appliquer une telle méthode pour calculer la TVA déductible se rapportant aux coûts afférents à l'usage ou à l'entretien d'un tel immeuble.

27 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Cruz Villalón dans l'affaire BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, point 33).

99. La condition décisive est, selon moi, dans le respect des principes sur lesquels repose le système commun de la TVA de la sixième directive, que la méthode choisie garantisse un résultat du calcul de l'étendue du droit à déduction plus précis que celui qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

100. Dès lors, si un État membre estime que tel est généralement le cas pour les opérations d'usage, d'entretien ou de maintenance d'un immeuble à usage mixte, en raison du fait, par exemple, que les coûts afférents à ces opérations présentent un lien plus étroit avec les superficies de l'immeuble qu'avec le chiffre d'affaires généré par les différentes parties de l'immeuble, rien ne s'oppose, à mon avis, à ce que cet État membre exerce, pour ce type d'opérations, la faculté offerte par l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive.

101. Sous réserve que l'État membre ait respecté les principes sur lesquels repose le système commun de TVA, il appartiendrait alors à la juridiction de renvoi de vérifier si, pour le calcul de la déduction de la TVA se rapportant aux coûts d'usage, de conservation et d'entretien d'un immeuble à usage mixte, la méthode de calcul selon la superficie garantit un résultat plus précis que celui qu'offre la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

D – *À titre subsidiaire, sur les deuxième et troisième questions préjudicielles*

102. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un État membre est autorisé à exiger d'un assujetti qu'il régularise, sur le fondement de l'article 20 de la sixième directive, la déduction initialement opérée de la TVA, dans un cas de figure où cet État membre privilégie, au cours de la période de régularisation, une clé de répartition de la TVA acquittée en amont pour la construction d'un immeuble à usage mixte sur la clé de répartition (sur le chiffre d'affaires) qui était applicable au moment de la déduction initiale.

103. Ainsi que cela ressort des motifs de la demande de décision préjudicielle, les interrogations de la juridiction de renvoi s'inscrivent dans un contexte où la déduction initialement opérée par la requérante au principal concerne les cinq années (à savoir 1999 à 2003) précédant celle à partir de laquelle l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est entré en vigueur (à savoir le 1er janvier 2004) et où, avant comme après le jour de l'entrée en vigueur de cette disposition, les proportions respectives d'utilisation imposable et d'utilisation exonérée de l'immeuble ne changent pas.

104. En cas de réponse affirmative à la deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, par sa troisième question, si les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'opposent néanmoins à l'application d'une telle régularisation, alors que celle-ci ne résulte pas expressément du droit national et n'est aucunement assortie d'un régime transitoire.

105. Indépendamment de la question de l'application rétroactive de la régularisation, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni considèrent qu'un État membre est en droit d'imposer une régularisation à la suite d'une modification législative portant sur les modalités de calcul de l'étendue du droit de déduction de la TVA acquittée en amont. La Commission soutient le contraire dès lors qu'aucun avantage injustifié n'est accordé à l'assujetti et que la neutralité de la TVA est préservée.

106. Si le droit à déduction s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont et qu'il ne peut en principe être limité [28], la sixième directive instaure également des règles de régularisation de la TVA initialement déduite, qui font elles-mêmes partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par ladite directive [29].

107. L'article 20, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit ainsi que la déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ou lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration.

108. L'article 20, paragraphe 2, de cette même directive précise que, en ce qui concerne les biens d'investissement, une régularisation est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué. Chaque année, cette régularisation ne porte que sur le cinquième de la taxe dont ces biens ont été grevés. *Cette régularisation est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction intervenues* au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué.

109. Cette même disposition autorise les États membres, en ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, à porter jusqu'à 20 ans la période de régularisation [30].

110. Selon la jurisprudence de la Cour, les règles prévues par la sixième directive en matière de régularisation des déductions visent à *accroître la précision des déductions* de manière à *assurer la neutralité de la TVA, de sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit à déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle taxe*. Par ces règles, ladite directive a ainsi pour objectif *d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction* de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval [31].

111. La Cour a également précisé, s'agissant particulièrement des biens immobiliers qui sont souvent utilisés durant une période de plusieurs années au cours de laquelle leur affectation peut varier, que la période de régularisation des déductions *permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions* et des avantages ou des désavantages injustifiés pour l'assujetti lorsque, notamment, des modifications des éléments initialement pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration [32].

112. Conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ou, selon son paragraphe 2 applicable aux biens immobiliers, en fonction des *modifications* du droit à déduction intervenues au cours des années suivant l'année où le bien a été acquis ou réalisé.

28 — Voir, notamment, arrêt Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 32 et jurisprudence citée).

29 — Voir, notamment, arrêts Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 50) et Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, point 33).

30 — Aux termes de l'article 15a de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, la République fédérale d'Allemagne a choisi une période de régularisation de dix ans.

31 — Voir, notamment, arrêt Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 57) et Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, point 34) (italiques ajoutés par mes soins).

32 — Voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 25) et ordonnance Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 20) (italiques ajoutés par mes soins).

113. C'est notamment sur la base de l'article 20, paragraphe 2, de la sixième directive que la Cour a admis, dans l'arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 53), que la régularisation de la TVA initialement déduite pouvait découler d'une modification législative du droit à déduction corrélative à une modification du droit d'opter pour la taxation d'une opération en aval, en principe exonérée.

114. Dans ses observations, la Commission soutient, en substance, qu'une telle régularisation ne doit cependant être admise que dans le contexte où la modification altère le caractère imposable ou non de l'opération en question, c'est-à-dire lorsqu'elle affecte l'existence même du droit à déduction. Ce ne serait que dans de tels cas de figure qu'existerait le risque que l'assujetti puisse bénéficier d'un avantage ou d'un désavantage indu.

115. Cette approche, qui tend à privilégier l'une des finalités de la régularisation, paraît toutefois faire abstraction des indications de la Cour selon lesquelles la régularisation des déductions vise à accroître la précision des déductions ou permet d'éviter des inexactitudes dans le calcul des déductions.

116. Il est évident que la régularisation doit intervenir lorsqu'un État membre modifie le caractère imposable ou exonéré d'une opération en aval donnée, dans le respect des dispositions de la sixième directive. Il n'existe aucun doute sur le caractère obligatoire d'une telle régularisation [33].

117. L'article 20 de la sixième directive ne s'oppose cependant pas à ce qu'un État membre puisse également exiger qu'une telle régularisation intervienne dès lors que ce dernier a choisi de modifier les modalités de calcul de l'étendue du droit à déduction, en optant, conformément à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive et aux principes du système commun de la TVA, pour une méthode garantissant un résultat plus précis que celui qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires.

118. En effet, dans un tel cas, la régularisation accroît la précision des déductions qui doivent être opérées au cours des années durant lesquelles les coûts d'acquisition du bien immobilier sont amortis [34].

119. Par ailleurs, comme l'a également fait valoir le gouvernement du Royaume-Uni lors de l'audience, permettre à un assujetti, comme le soutient la Commission, de continuer à recourir à la clé de répartition selon le chiffre d'affaires sur l'ensemble de la période de régularisation du bien immobilier, alors même que l'État membre a adopté une modification législative privilégiant l'application d'une méthode de calcul alternative assurant un résultat plus précis, reviendrait à avantager les assujettis ayant acquis des biens immobiliers avant l'entrée en vigueur de cette modification législative. En effet, dans un tel cas de figure, en dépit de cette modification législative, la régularisation annuelle pourrait toujours être calculée, sur l'ensemble de la période de régularisation (de 5 à 20 ans, selon les États membres), en fonction de la méthode, donnant un résultat moins précis, précédemment applicable pour les opérations d'acquisition ou de réalisation de ce type de biens.

120. Je considère donc que l'article 20 de la sixième directive ne s'oppose pas à ce qu'un État membre requiert d'un assujetti de régulariser la déduction initialement opérée de la TVA en amont afférente aux coûts de construction d'un immeuble à usage mixte, dans un cas de figure où cet État membre privilégie, par la voie législative, au cours de la période de régularisation, une clé de répartition garantissant un résultat plus précis de la déduction de TVA que celui qui découlerait du recours à la clé de répartition applicable au moment de la déduction initiale.

33 — Voir, en ce sens, arrêt Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, point 30) et ordonnance Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, point 23).

34 — On rappellera que le régime spécial de régularisation réservé aux biens d'investissement, en particulier immobiliers, s'explique par l'utilisation durable de ces biens et l'amortissement concomitant de leurs coûts d'acquisition: voir à cet égard, notamment, arrêt Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, point 55 et jurisprudence citée).

121. Toutefois, l'exercice d'une telle prérogative par un État membre au titre de la sixième directive n'échappe pas au respect des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime des assujettis, qui font tous deux partie de l'ordre juridique de l'Union [35].

122. Quant au premier de ces principes, il exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables [36].

123. Par ailleurs, le principe de sécurité juridique s'applique avec une rigueur particulière lorsqu'est en cause une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude les obligations qu'elle leur impose [37].

124. En outre, la Cour a déjà jugé que le principe de sécurité juridique s'oppose, sauf circonstances exceptionnelles justifiées par un objectif d'intérêt général, à ce qu'un législateur national fixe le point de départ d'un acte qui relève du droit de l'Union à une date antérieure à sa publication [38].

125. En l'occurrence, la juridiction de renvoi fait valoir un certain nombre de circonstances qui la conduisent à douter du respect de ce principe.

126. Outre les considérations exposées dans mon analyse à titre principal, je souscris pleinement à l'argument de la juridiction de renvoi selon lequel l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est insuffisamment précis pour laisser entendre qu'il emporte une régularisation de la TVA acquittée en amont en ce qui concerne les déductions déjà accordées au titre des années antérieures à l'entrée en vigueur de cette disposition.

127. En effet, ainsi que la juridiction de renvoi le relève, cette disposition ne se réfère aucunement à l'article 15a de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui constitue la norme de transposition en droit interne de l'article 20 de la sixième directive [39].

128. Or, dans la mesure où la régularisation exigée par les autorités fiscales en application de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas imposée par l'article 20 de la sixième directive, l'assujetti ne saurait raisonnablement s'attendre à ce qu'une régularisation soit exigée sans que cela ressorte clairement et expressément de la modification législative en cause.

129. En outre, le gouvernement allemand ne saurait sérieusement prétendre que la situation en cause dans l'affaire au principal est analogue à celle ayant donné lieu à l'arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263).

130. En effet, tandis que, dans cette dernière affaire, la Cour a constaté que le législateur néerlandais avait pris des mesures pour éviter que les assujettis soient surpris par l'application de la loi pour ce qui concerne les régularisations du droit à déduction, en leur accordant le temps nécessaire pour s'adapter à la nouvelle situation [40], tel n'est assurément pas le cas en l'espèce, la juridiction de renvoi relevant, à cet égard, qu'aucun régime transitoire n'a été adopté.

35 — Voir, en ce sens, arrêts Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 57); «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251, point 32), ainsi que Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 30).

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

37 — Ibidem (point 29 et jurisprudence citée).

38 — Voir, en ce sens, arrêt «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251, points 33 et 34).

39 — L'article 15a de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ne prévoit d'ailleurs de régularisation que dans le cas de modifications des éléments pris en considération pour la déduction initialement opérée, transposant dès lors en droit interne l'article 20, paragraphe 1, de la sixième directive et non pas l'article 20, paragraphe 2, de cette dernière.

40 — Arrêt Gemeente Leusden et Holin Groep (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 81).

131. Enfin, pour autant que les autorités fiscales ont tenté, en l'espèce, de donner un effet rétroactif à l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires par le truchement de la régularisation de la TVA acquittée en amont, il importe de rappeler qu'un tel effet ne peut se concilier avec le principe de sécurité juridique que dans des circonstances exceptionnelles justifiées par la poursuite d'objectifs d'intérêt général, tels que la nécessité de lutter contre des actes visant à l'évasion fiscale [41] ou de prévenir l'utilisation à grande échelle de montages financiers indésirables [42]. En l'occurrence, ni la juridiction de renvoi ni le gouvernement allemand n'ont mentionné que l'adoption de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires était motivée par la poursuite d'un ou de plusieurs objectifs analogues.

132. Quant au principe de protection de la confiance légitime, il y a lieu de rappeler qu'il s'étend à tout justiciable à l'égard duquel une autorité administrative a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies [43].

133. Dans un contexte tel que celui de l'affaire au principal, cela implique de vérifier si les actes de l'autorité administrative ont créé, dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable et, si tel est le cas, d'établir le caractère légitime de cette confiance [44].

134. À cet égard, il ressort des explications fournies dans la décision de renvoi que la clé de répartition utilisée par la requérante au principal a été admise, pour les exercices fiscaux des années 2001 et 2002, par les autorités fiscales, lors de procédures devant le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf).

135. Cette circonstance doit nécessairement être prise en considération par la juridiction de renvoi. En particulier, si, à tout le moins pour ces deux années, le caractère définitif de l'accord des autorités fiscales est établi, cela doit, à mon sens, faire obstacle à toute application rétroactive de l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, une telle rétroactivité viendrait priver l'assujetti du droit à déduction de la TVA acquittée en amont qu'il a définitivement acquis sous l'empire de la réglementation antérieure [45]. La juridiction de renvoi devra aussi apprécier si ledit accord est également susceptible d'influencer l'étendue du droit à déduction de la TVA au titre des exercices fiscaux relatifs aux années 1999 et 2000. En particulier, elle devra examiner si la requérante au principal a également pu recevoir l'assurance des autorités fiscales ou légitimement pu déduire de leur comportement qu'un tel accord devait a fortiori valoir pour ces deux exercices fiscaux.

136. Je rappelle cependant qu'un tel examen sera superflu si la Cour souscrit à mon analyse, menée à titre principal, au terme de laquelle l'article 15, paragraphe 4, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ne saurait être opposé à la requérante au principal du fait de son incompatibilité avec les articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive.

41 — Ibidem (points 71 et 77).

42 — Arrêt «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251, points 38 et 39).

43 — Voir à cet égard, notamment, arrêt Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, point 44 et jurisprudence citée).

44 — Ibidem (point 45 et jurisprudence citée).

45 — Voir, en ce sens, arrêt Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, point 39 et jurisprudence citée).

V – Conclusion

137. Au vu des considérations développées dans mon analyse à titre principal, je propose à la Cour de statuer sur la demande de décision préjudicielle déférée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) comme suit:

Les articles 17, paragraphe 5, premier alinéa, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre privilégie de manière systématique et indifférenciée pour tous les biens et services dits «à usage mixte» toute méthode de calcul de l'étendue du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont autre que la clé de répartition calculée sur la base du rapport existant entre le chiffre d'affaires devant être généré par la location des unités de commerce (soumise à la taxe sur la valeur ajoutée) et celui résultant des autres opérations de location (exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée). À défaut d'avoir clairement identifié les opérations pour lesquelles la ou les méthodes de calcul alternatives s'appliquent, qui doivent, de surcroît, garantir un résultat plus précis que celui qui découlerait de l'application de ladite clé de répartition, l'État membre concerné ne saurait opposer aux assujettis l'application de ces autres méthodes.