

62018CJ0661

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 3-a)

30 aprilie 2020 (*1)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducerea taxei achitate în amonte – Articolul 173 – Persoană impozabilă mixtă – Metode de deducere – Deducere prorată – Deducere pe baza utilizării – Articolele 184-186 – Regularizarea deducerilor – Modificarea factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus – Operațiune în aval apreciată în mod eronat ca fiind scutită de TVA – Măsură națională care interzice schimbarea metodei de deducere pentru anii deja scurși – Termen de decizie – Principiile neutralității fiscale, securității juridice, efectivității și proporționalității”

În cauza C-661/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 15 octombrie 2018, primită de Curte la 22 octombrie 2018, în procedura

CTT – Correios de Portugal

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a 3-a),

compusă din domnul P. G. Xuereb (raportor), președinte de cameră, și domnii T. von Danwitz și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru CTT – Correios de Portugal, de A. Fernandes de Oliveira, advogado;

—

pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de T. Larsen, de R. Campos Laires și de P. Barros da Costa, în calitate de agenți;

—

pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;

—

pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de B. Rechená, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și principiile neutralității fiscale, efectivității, echivalenței și proporționalității.

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între CTT – Correios de Portugal (denumită în continuare „CTT”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu regularizarea deducerilor taxei pe valoarea adăugată (TVA) efectuate de CTT în cadrul activității sale de prestare de servicii poștale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Titlul IX din Directiva TVA, intitulat „Scutiri”, cuprinde printre altele capitolul 2, referitor la „[s]cutiri pentru anumite activități de interes general”, precum și un capitol 3, referitor la „[s]cutiri pentru alte activități”.

4

Articolul 132 din această directivă, care figurează în titlul IX capitolul 2 din aceasta, prevede la alineatul (1):

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

(a)

prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestora, altele decât serviciile de transport de călători și serviciile de telecomunicații, efectuate de către serviciile poștale publice;

[...]”

5

Articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA, care figurează în titlul IX capitolul 3 din aceasta din urmă, are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(d)

operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

[...]”

6

Titlul X din Directiva TVA, intitulat „Deduceri”, cuprinde printre altele un capitol 2, intitulat „Prorata de deducere”, în care figurează articolele 173-175 din această directivă, precum și un capitol 5, intitulat „Ajustarea deducerilor”, în care figurează printre altele articolele 184-189 din directiva menționată.

7

Articolul 173 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul bunurilor sau serviciilor utilizate de o persoană impozabilă atât pentru operațiuni care dau drept de deducere [...], cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, deducerea este permisă numai pentru partea din TVA care poate fi atribuită primelor tranzacții.

Prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă.

(2) Statele membre pot adopta următoarele măsuri:

[...]

(c)

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

[...]”

8

Articolul 175 alineatul (3) din această directivă prevede:

„Deducerile efectuate pe baza proratei provizorii sunt regularizate la stabilirea proratei definitive, în cursul anului următor.”

9

Articolul 184 din directiva menționată precizează:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

10

Articolul 185 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus [...]"

11

Potrivit articolului 186 din această directivă:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185."

Dreptul portughez

12

Articolul 9 din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CIVA”), prevede:

„Sunt scutite de taxă:

[...]

23)

prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestor prestații, efectuate de serviciile publice, cu excepția telecomunicațiilor;

24)

livrarea la valoarea nominală de timbre poștale aflate în circulație sau a valorilor timbrate, precum și comisioanele de vânzare aferente;

[...]"

13

Articolul 22 din CIVA, intitulat „Națterea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede la alineatele 1-3:

„1. Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă, în conformitate cu dispozițiile articolelor 7 și 8, și se exercită scăzând din cuantumul global al taxei datorate pentru operațiunile taxabile realizate de persoana impozabilă, pentru o perioadă de raportare, cuantumul taxei deductibile, exigibilă în aceeași perioadă.

2. Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 78, deducerea trebuie efectuată în declarația aferentă perioadei sau aferentă unei perioade ulterioare celei în care a avut loc primirea facturilor sau a unei chitanțe de plată a TVA-ului care face parte din declarațiile de import.

3. În cazul în care primirea documentelor prevăzute la alineatul precedent are loc într-o perioadă de raportare diferită de cea a emiterii lor, deducerea poate fi efectuată, dacă mai este posibil, în perioada de raportare în care au fost emise.”

14

Articolul 23 din CIVA, intitulat „Metode de deducere pentru bunurile de folosină mixtă”, prevede:

„1. Atunci când persoana impozabilă, în cadrul desfășurării activităților sale, efectuează operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, în conformitate cu articolul 20, deducerea taxei suportate pentru achiziționarea de bunuri și servicii utilizate pentru realizarea celor două tipuri de operațiuni se stabilește după cum urmează:

[...]

b)

Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul anterior, în ceea ce privește un bun sau un serviciu utilizat pentru realizarea de operațiuni care rezultă din desfășurarea unei activități economice prevăzute la articolul 2 alineatul 1 litera a), din care o parte nu dă naștere unui drept de deducere, taxa este deductibilă în funcție de un procentaj corespunzător cuantumului anual al operațiunilor care dau drept de deducere.

[...]

2. În pofida dispozițiilor alineatului 1 litera b), persoana impozabilă poate efectua deducerea pe baza utilizării reale a tuturor bunurilor și serviciilor întrebuințate sau a unei părți a acestora pe baza unor criterii obiective care permit determinarea gradului de utilizare a acestor bunuri și servicii în cadrul unor operațiuni care dau drept de deducere și al unor operațiuni care nu dau acest drept, fără a aduce atingere posibilității direcției generale a impozitelor de a impune condiții speciale sau de a împiedica acest mod de a proceda în cazul în care constată că acest lucru provoacă sau poate cauza denaturări semnificative ale impozitării.

[...]

4. Procentul de deducere prevăzut la alineatul 1 litera b) este compus dintr-un raport care cuprinde, la numărător, cuantumul anual, fără TVA, al operațiunilor care dau drept de deducere în conformitate cu articolul 20 alineatul 1 și, la numitor, cuantumul anual, fără TVA, al tuturor operațiunilor efectuate de persoana impozabilă și care rezultă din desfășurarea unei activități economice prevăzute la articolul 2 alineatul 1 litera a), precum și subvențiile neimpozabile, altele decât subvențiile pentru echipamente.

[...]

6. Procentul de deducere prevăzut la alineatul 1 litera b), calculat provizoriu pe baza cuantumului operațiunilor realizate în cursul anului precedent, precum și deducerea efectuată în conformitate cu alineatul 2, calculată provizoriu pe baza criteriilor obiective utilizate inițial pentru aplicarea metodei utilizării reale, sunt rectificate în funcție de cuantumurile definitive aferente anului la care se raportează, ceea ce determină regularizarea corespunzătoare a deducerilor efectuate, care trebuie să figureze în declarația ultimei perioade a anului respectiv.”

15

Articolul 78 din CIVA, intitulat „Regularizări”, prevede la alineatul 6:

„Rectificarea erorilor materiale sau de calcul la înregistrare, care se referă la articolele 44-51 și 65, în declarațiile menționate la articolul 41 și în ghidurile sau în declarațiile menționate la articolul 67 alineatul 1 literele b) și c), este facultativă atunci când din aceasta rezultă o taxă în favoarea persoanei impozabile, dar poate fi efectuată numai într-un termen de doi ani, care, în cazul exercitării dreptului de deducere, este calculat din momentul în care acest drept ia naștere în conformitate cu articolul 22 alineatul 1, și este obligatorie atunci când din aceasta rezultă o obligație în favoarea statului.”

16

Articolul 98 din CIVA, intitulat „Revizuirea din oficiu și termenul de exercitare a dreptului de deducere”, prevede la alineatul 2:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale, dreptul de deducere sau de rambursare a taxei achitate în plus nu poate fi exercitat decât în termen de patru ani de la nașterea dreptului de deducere sau, respectiv, de la plata în plus a taxei.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

17

CTT își desfășoară activitatea pe piața prestărilor de servicii poștale din Portugalia. Aceasta își asumă printre altele obligații de serviciu public pe această piață.

18

Operațiunile desfășurate de CTT care intră în sfera serviciului poștal universal sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA și nu dau, așadar, drept de deducere. Întrucât CTT efectuează și operațiuni care sunt supuse TVA-ului și care dau drept de deducere, această întreprindere este o persoană impozabilă numită „mixtă”.

19

Printr-o decizie individuală adoptată în cursul anului 2007 (denumită în continuare „decizia individuală din 2007”), Administrația Fiscală și Vamală a considerat că serviciile de plată poștală a facturilor propuse de CTT erau scutite de TVA. Validitatea acestei decizii individuale expira la 31 decembrie 2012.

20

În cursul anului 2012, legiuitorul portughez a procedat la revizuirea regimului juridic aplicabil prestării de servicii poștale, în vederea liberalizării pieței începând de la 1 ianuarie 2013 în temeiul Directivei 2008/6/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 20 februarie 2008 de modificare a Directivei 97/67/CE cu privire la realizarea integrală a pieței interne a serviciilor poștale ale Comunității (JO 2008, L 52, p. 3).

21

Cu toate acestea, abia în cursul anului 2015 au apărut îndoieli cu privire la consecințele fiscale ale liberalizării pieței poștale portugheze. CTT a început să calculeze TVA-ul aferent serviciilor de plată poștală a facturilor începând din luna aprilie a anului 2015 și a solicitat, la 23 iunie 2015, o

actualizare a deciziei individuale din 2007.

22

Într-o nouă decizie individuală din 20 noiembrie 2015, Administrația Fiscală și Vamală a precizat efectul liberalizării pieței serviciilor poștale asupra scutirii de TVA și a menționat că serviciile de plată poștală a facturilor efectuate începând de la 1 ianuarie 2013 nu mai intrau sub incidența scutirii de TVA pentru serviciile poștale publice, având în vedere Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23

În consecință, în cursul anului 2016, CTT a calculat TVA-ul pentru operațiunile de plată poștală a facturilor realizate începând de la 1 ianuarie 2013 și a procedat la calcularea suplimentară retroactivă a TVA-ului pentru anul 2013, precum și pentru anii 2014 și 2015, prin depunerea unor declarații de regularizare. În plus, cu ocazia acestor cereri de regularizare, CTT a schimbat metodologia de deducere, întrucât o parte din TVA-ul dedus anterior prin metoda proratei a fost dedus potrivit metodei utilizării. Această revizuire s-a tradus printr-o deducere suplimentară de TVA de 1967567,82 euro în total.

24

În urma unei operațiuni de control al CTT privind exercițiul financiar 2015, Administrația Financiară și Vamală a amintit că metoda de deducere nu poate fi schimbată atunci când a fost aplicată prorata definitivă și a dedus de aici că CTT, care aplicase deja prorata definitivă, era în afara termenului de schimbare a metodei de deducere. În plus, aceasta a apreciat că regularizarea solicitată de CTT referitoare la schimbarea metodei de deducere nu își găsea niciun temei legal în CIVA. În consecință, această administrație a refuzat deducerea suplimentară întemeiată pe schimbarea metodei de deducere, dar a regularizat proratele definitive pentru anii 2013-2015 ca urmare a faptului că operațiunile de plată poștală a facturilor efectuate în acești ani nu erau scutite de TVA.

25

La 21 martie 2018, CTT a depus o cerere de decizie arbitrală la instanța de trimitere, susținând că principiile efectivității și echivalenței erau incompatibile cu o interpretare a CIVA potrivit căreia stabilirea metodei de deducere nu este posibilă decât în momentul primirii facturilor.

26

În acest context, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Principiile neutralității, efectivității, echivalenței și proporționalității se opun unei interpretări a articolului 98 alineatul 2 din [CIVA] care exclude aplicarea dispoziției respective în scopul modificării sau al regularizării deducerilor efectuate deja?

2)

Principiile respective se opun unei dispoziții precum articolul 23 [alineatul] 1 litera b) și [alineatul] 6 din [CIVA], care este interpretat în sensul că o persoană impozabilă care a optat pentru o

metod? procentual? ?i/sau pentru o cheie de repartizare în vederea calcul?rii dreptului de deducere a taxei achitate în amonte pentru bunuri sau servicii de folosin?? mixt? ?i a efectuat ajust?ri pe baza valorilor definitive privind anii la care se refer? deducerea, în conformitate cu alineatul 6 al dispozi?iei men?ionate, nu poate modifica cu caracter retroactiv factorii respectivi, prin recalcularea deducerii ini?iale regularizate deja conform aceleia?i dispozi?ii, prin intermediul unui calcul retroactiv al TVA?ului aferent unei activit??i pe care a considerat-o ini?ial ca fiind scutit??”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminar?

27

În observa?iile sale scrise, guvernul portughez exprim? îndoieli cu privire la admisibilitatea întreb?rilor preliminare. Astfel, pe de o parte, instan?a de trimitere nu ar expune motivele pentru care principiile neutralit??ii fiscale, propor?ionalit??ii, echivalen?ei ?i efectivit??ii ar fi relevante în spe??. Pe de alt? parte, aceste întreb?ri ar invita Curtea s? stabileasc? domeniul de aplicare al dispozi?iilor dreptului na?ional.

28

În aceast? privin??, trebuie amintit c? sistemul de cooperare stabilit la articolul 267 TFUE este întemeiat pe o separare clar? a func?iilor între instan?ele na?ionale ?i Curte. În cadrul unei proceduri ini?iate în temeiul acestui articol, interpretarea prevederilor na?ionale este de competen?a instan?elor statelor membre, iar nu a Cur?ii, ?i nu este de competen?a acesteia din urm? s? se pronun?e asupra compatibilit??ii normelor de drept intern cu prevederile dreptului Uniunii. În schimb, Curtea este competent? s? furnizeze instan?ei na?ionale toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care s? îi permit? acesteia s? aprecieze compatibilitatea normelor de drept intern cu reglementarea Uniunii (Hot?rârea din 15 octombrie 2015, Iglesias Gutiérrez ?i Rion Bea, C?352/14 ?i C?353/14, EU:C:2015:691, punctul 21, precum ?i jurispruden?a citat?).

29

Astfel, de?i textul literal al întreb?rilor adresate cu titlu preliminar de instan?a de trimitere invit? Curtea s? se pronun?e cu privire la compatibilitatea unei dispozi?ii de drept intern cu dreptul Uniunii, nimic nu împiedic? Curtea s? dea un r?spuns util instan?ei de trimitere furnizându-i acesteia elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi vor permite s? se pronun?e ea îns??i asupra compatibilit??ii dreptului intern cu dreptul Uniunii (Hot?rârea din 15 octombrie 2015, Iglesias Gutiérrez ?i Rion Bea, C?352/14 ?i C?353/14, EU:C:2015:691, punctul 22, precum ?i jurispruden?a citat?). În consecin??, întrucât întreb?rile privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligat? s? se pronun?e (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 13 decembrie 2012, Debiasi, C?560/11, nepublicat?, EU:C:2012:802, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?).

30

Este necesar, în consecin??, s? se în?eleag? întreb?rile adresate ca urm?rind în esen?? interpretarea Directivei TVA, în special a articolelor 173 ?i 184-186, citite în lumina principiilor de drept al Uniunii ale neutralit??ii fiscale, efectivit??ii, echivalen?ei ?i propor?ionalit??ii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima întrebare

31

Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 173 din Directiva TVA, citit în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității, echivalenței și proporționalității, trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru, care autorizează în temeiul acestei dispoziții persoanele impozabile să efectueze deducerea TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor întrebuințate sau a unei părți a acestora pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, să interzică acestor persoane impozabile să schimbe metoda de deducere după stabilirea proratei definitive.

32

Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 173 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, prorata de deducere se stabilește, în conformitate cu articolele 174 și 175 din această directivă, pentru toate operațiunile efectuate de persoana impozabilă în raport cu cifra de afaceri. Cu toate acestea, potrivit articolului 173 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, statele membre pot să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctele 49 și 50].

33

În speță, nu se contestă că legiuitorul portughez a autorizat, în temeiul acestei din urmă dispoziții, persoanele impozabile mixte să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și a serviciilor sau a unei părți a acestora și că CTT avea, așadar, posibilitatea de a efectua deducerile sale de TVA pentru bunuri și servicii de folosință mixtă potrivit metodei proratei sau potrivit metodei utilizării.

34

În această privință, este necesar să se arate că, în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, aplicarea sistemului de deducere a TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora constituie o opțiune facultativă de care dispun statele membre pentru a-și organiza sistemul de impozitare. Cu toate acestea, deși statele membre dispun astfel de o marjă de apreciere în alegerea măsurilor care trebuie adoptate pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și pentru a evita fraudă, acestea sunt obligate să își exercite competențele cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special a principiilor proporționalității, neutralității fiscale și securității juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 41 și jurisprudența citată).

35

În ceea ce privește aceste principii, trebuie amintit, mai întâi, în ceea ce privește principiul proporționalității, că acesta nu se opune ca un stat membru care a făcut uz de facultatea de a acorda persoanelor sale impozabile dreptul de a opta pentru un regim special de impozitare să adopte o reglementare care condiționează aplicarea acestui sistem de obținerea unei aprobări

prealabile, neretroactive, din partea administrației fiscale, și că absența retroactivității procedurii de aprobare nu face ca această procedură să fie disproporționată. În consecință, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, care refuză să acorde persoanelor impozabile posibilitatea de a aplica, după stabilirea proratei definitive, sistemul de deducere pe baza utilizării, nu depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului (a se vedea prin analogie cu regimul de scutire al întreprinderilor mici, Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctele 43-45 și jurisprudența citată).

36

În continuare, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, rezultă, desigur, din jurisprudența Curții că statele membre pot să aplice, în conformitate cu articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, pentru o operațiune determinată, o altă metodă sau o altă cheie de repartizare decât metoda întemeiată pe cifra de afaceri, cu condiția ca, în temeiul acestui principiu al neutralității fiscale, această metodă să garanteze o stabilire a proratei de deducere a TVA-ului achitat în amonte mai precisă decât cea care rezultă din aplicarea metodei întemeiate pe cifra de afaceri. Astfel, orice stat membru care decide să autorizeze sau să oblige persoana impozabilă să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora trebuie să garanteze că modalitățile de calcul al dreptului de deducere permit stabilirea cu cea mai mare precizie a părții din TVA care este aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere. În fapt, principiul neutralității fiscale, inherent sistemului comun al TVA-ului, impune ca modalitățile de calcul al deducerii să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea de bunuri și de servicii de folosință mixtă care poate fi imputată asupra unor operațiuni care dau drept de deducere [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctele 51 și 52, precum și jurisprudența citată].

37

Curtea a precizat însă că metoda aleasă nu trebuie neapărat să fie cea mai exactă posibil, dar că ea trebuie să poată garanta un rezultat mai exact decât cel care ar decurge din aplicarea cheii de repartizare întemeiate pe cifra de afaceri [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 53 și jurisprudența citată].

38

Rezultă că, contrar celor susținute în esență de CTT, principiul neutralității fiscale nu poate fi interpretat în sensul că, în fiecare situație, trebuie căutat metoda de deducere cea mai precisă, până la a impune repunerea în discuție sistematică a metodei de deducere aplicate inițial, chiar după ce a fost stabilită prorata definitivă.

39

Pe de o parte, o astfel de interpretare ar lipsi de sens prerogativa statelor membre, prevăzută la articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, de a autoriza persoanele impozabile să efectueze deducerea pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora, întrucât autorizarea ar deveni, în practică, o obligație. Or, în această privință, este suficient să se amintească că luarea în considerare a principiilor care guvernează sistemul TVA-ului, dar de la care legiuitorul poate deroga în mod valabil, nu poate justifica, în orice caz, o interpretare care ar priva o derogare, dorită în mod expres de legiuitor, de orice efect util (Hotărârea din 14 decembrie 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punctul 42).

Pe de altă parte, o astfel de interpretare ar contraveni jurisprudenței potrivit căreia Directiva TVA nu impune persoanei impozabile care poate să aleagă între două operațiuni obligația de a o aplica pe cea care implică plata valorii celei mai mari a TVA-ului. Dimpotrivă, persoana impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 73).

În sfârșit, în ceea ce privește principiul securității juridice, acesta impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 46, și Hotărârea din 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punctul 51). Or, astfel cum amintește în mod întemeiat guvernul portughez, nu este rezonabil să se impună autorităților fiscale să accepte în toate împrejurările ca o persoană impozabilă să poată schimba în mod unilateral metoda de deducere pe care a utilizat-o pentru a stabili cuantumul TVA-ului care trebuie dedus.

Rezultă din ceea ce precede că articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, citit în lumina principiilor neutralității fiscale, securității juridice și proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, care autorizează în temeiul acestei dispoziții persoanele impozabile să efectueze deducerea TVA-ului pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora întrebuintate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, să interzică acestor persoane impozabile să schimbe metoda de deducere a TVA-ului după stabilirea proratei definitive.

Cu privire la a doua întrebare

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 184-186 din Directiva TVA, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității, echivalenței și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unei persoane impozabile mixte i se refuză, după stabilirea proratei definitive în temeiul articolului 175 alineatul (3) din această directivă, posibilitatea de a rectifica, prin metoda utilizării autorizată de dreptul național în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, deduceri de TVA care s-au aplicat achiziției de bunuri sau servicii întrebuintate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, într-o situație în care, pe de o parte, persoana impozabilă nu știa, atunci când a ales metoda de deducere, că o operațiune pe care o considera scutită nu era scutită în realitate și în care, pe de altă parte, termenul general de decădere stabilit de dreptul național pentru efectuarea regularizării deducerilor încă nu expirase.

Din decizia de trimitere și din răspunsurile date de părți la întrebările adresate de Curte reiese că CTT, atunci când a ales să deducă TVA-ul aferent anumitor bunuri și servicii potrivit metodei întemeiate pe cifra de afaceri pentru anii în discuție în litigiul principal, a luat în considerare faptul

c? opera?iunile de plat? po?tal? a facturilor pe care le efectua erau, potrivit deciziei individuale din 2007, scutite de TVA. Or, în cursul anului 2015, autoritatea fiscal? competent? a considerat c? liberalizarea pie?ei po?tale intervenit? începând de la 1 ianuarie 2013 limitase domeniul de aplicare al scutirii doar la prest?rile de servicii efectuate de serviciile po?tale publice. Prin urmare, CTT ar fi considerat în mod eronat, pentru anii 2013-2015, c? opera?iunile de plat? po?tal? a facturilor erau scutite de TVA.

45

Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, de?i instan?a na?ional? este singura competent? s? constate ?i s? aprecieze faptele din litigiul principal, precum ?i s? interpreteze ?i s? aplice dreptul na?ional, este de competen?a Cur?ii s? ofere instan?ei na?ionale un r?spuns util, care s? îi permit? s? solu?ioneze litigiul cu care este sesizat? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2017, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punctele 37 ?i 38, precum ?i jurispruden?a citat?).

46

În spe??, Comisia European?, în observa?iile sale scrise, ?i CTT, în r?spunsul la întreb?rile adresate de Curte, sus?in c? serviciile de plat? a facturilor în discu?ie în litigiul principal ar putea constitui opera?iuni de plat? scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. CTT a ad?ugat c?, de altfel, acestea ar fi fost considerate în acest temei ca fiind scutite de TVA în decizia individual? din 2007, iar nu în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (a) din aceast? directiv?. Prin urmare, revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? aceste servicii intr? în domeniul de aplicare al scutirii de TVA prev?zute la articolul 135 alineatul (1) litera (d) men?ionat.

47

Or, pentru a r?spunde la a doua întrebare preliminar?, trebuie s? se porneasc? de la premisa, care figureaz? în decizia de trimitere, potrivit c?reia, de?i aceste prest?ri de servicii nu mai erau scutite de TVA începând de la 1 ianuarie 2013, aceast? modificare a devenit clar? numai în cursul anului 2015, astfel încât CTT nu cuno?tea, în momentul în care a ales metoda de deducere, c? opera?iunile pe care le considera scutite nu erau scutite în realitate.

48

În aceast? privin??, revine îns? instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? CTT era de bun??credin??, ceea ce depinde de asemenea în special de aspectul dac?, în urma liberaliz?rii pie?ei po?tale portugheze, modific?rile privind scutirea prest?rilor de servicii efectuate de serviciile po?tale publice erau sau nu previzibile.

49

Acestea fiind precizate, trebuie amintit, mai întâi, c? articolul 184 din Directiva TVA prevede c? deducerea ini?ial? este regularizat? atunci când este mai mare sau mai mic? decât cea la care are dreptul persoana impozabil?. Potrivit articolului 185 alineatul (1) din aceast? directiv?, o regularizare se efectueaz? în special atunci când apar modific?ri ale factorilor utiliza?i ini?ial la stabilirea sumei de dedus (Hot?rârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C?186/15, EU:C:2016:452, punctul 46).

50

Mecanismul de regularizare prev?zut la articolele 184-186 din Directiva TVA are ca obiectiv s? stabileasc? o rela?ie strâns? ?i direct? între dreptul de deducere a TVA?ului achitat în amonte ?i

utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni cîrora li se aplică taxa în aval (Hotărârea din 27 martie 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punctul 27). Or, repunerea în discuție a scutirii serviciilor de plată poștală a facturilor a avut ca efect ruperea acestei legături strânse și directe dintre dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval. Această repunere în discuție a efectuat, așadar, pentru anii 2013-2015, o modificare, în sensul articolului 185 din Directiva TVA, a unuia dintre factorii utilizați inițial la calculul deducerilor. De aici rezultă că CTT dispunea de un drept la regularizare în conformitate cu articolul 184 din această directivă (a se vedea, prin analogie cu o operațiune apreciată în mod eronat ca fiind supusă TVA-ului, dar care este în realitate scutită, Hotărârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punctul 39).

51

Rezultă de asemenea din coroborarea articolului 184 cu articolul 185 din Directiva TVA că regularizarea deducerilor trebuia să conducă la o corelare a cuantumului deducerilor efectuate în final cu cel al deducerilor pe care o persoană impozabilă precum CTT ar fi fost îndreptățită să le efectueze dacă serviciile de plată poștală a facturilor nu erau scutite de TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 iunie 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punctul 47).

52

În această privință, problema dacă o anumită operațiune este sau nu scutită constituie un factor esențial utilizat de o persoană impozabilă mixtă pentru a determina modul în care trebuie efectuate deducerile de TVA. În această privință, este suficient să se constate că repunerea în discuție a scutirii unei operațiuni în aval poate avea ca efect faptul că anumite bunuri sau servicii despre care se considera că erau destinate unei folosințe mixte sunt, în realitate, utilizate numai pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA-ului. Or, rezultă în mod clar din modul de redactare a articolului 173 din Directiva TVA că acesta nu se aplică decât bunurilor și serviciilor destinate unei folosințe mixte. Pentru bunurile și serviciile destinate să fie utilizate în mod exclusiv pentru realizarea unor operațiuni taxabile, persoanele impozabile au dreptul să deducă întreaga taxă care s-a aplicat achiziției sau furnizării acestora [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punctul 47].

53

Rezultă că, în speță, societățile CTT trebuia să i se recunoască dreptul de a schimba metoda de deducere, pentru a putea efectua deducerile de TVA de care ar fi avut dreptul să beneficieze dacă ar fi putut inițial să ia în considerare faptul că serviciile de plată poștală a facturilor nu erau scutite de TVA pentru anii în discuție în litigiul principal. În această privință, argumentul guvernului portughez potrivit căruia ar fi avut loc o regularizare a deducerilor, în măsura în care autoritatea fiscală a admis revizuirea proratelor definitive pentru anii în discuție în litigiul principal, din moment ce serviciile de plată poștală a facturilor fuseseră considerate în mod eronat ca fiind scutite de TVA, nu poate fi primit.

54

Pe de alt? parte, chiar dac? articolul 186 din Directiva TVA îns?rcineaz? în mod expres statele membre s? defineasc? condi?iile de regularizare a TVA?ului, le revine acestora, atunci când adopt? o reglementare na?ional? care stabile?te aceste modalit??i, obliga?ia de a respecta dreptul Uniunii, în special principiile sale fundamentale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 aprilie 2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, punctele 27 ?i 48).

55

Or, principiul neutralit??ii fiscale impune, astfel cum s?a amintit la punctul 36 din prezenta hot?râre, ca modalit??ile de calcul al deducerii TVA?ului s? reflecte în mod obiectiv partea real? a cheltuielilor ocazionate de achizi?ionarea de bunuri ?i de servicii de folosin?? mixt? care poate fi imputat? asupra unor opera?iuni care dau drept de deducere. Acest principiu se opune, a?adar, ca un stat membru s? refuze o rectificare a metodei de deducere a TVA?ului într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, cu excep?ia cazului în care o astfel de rectificare nu permite s? se stabileasc? cu o precizie mai mare partea din TVA care este aferent? unor opera?iuni care dau drept de deducere.

56

În temeiul principiului propor?ionalit??ii, legiuitorul na?ional are posibilitatea de a înso?i obliga?iile de form? ale persoanelor impozabile de sanc?iuni de natur? s? le incite pe acestea din urm? s? respecte obliga?iile men?ionate, pentru a asigura o bun? func?ionare a sistemului TVA?ului. Or, ?inând seama de locul important pe care îl ocup? dreptul de deducere în sistemul comun al TVA?ului, o sanc?iune care const? într?un refuz absolut al exercit?rii dreptului la deducerea pe care o persoan? impozabil? avea dreptul s? o efectueze este dispropor?ionat? în cazul în care nu ar fi dovedit? nicio fraud? ?i nicio atingere adus? bugetului statului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punctele 48 ?i 51).

57

Or, în spe??, din dosarul aflat la dispozi?ia Cur?ii nu reiese niciun indiciu al unei practici frauduloase sau abuzive din partea CTT.

58

În sfâr?it, guvernul portughez arat? c?, de?i CTT avea dreptul de a schimba metoda de deducere a TVA?ului, regularizarea a fost solicitat? în afara termenului. Astfel, în condi?iile în care articolul 98 alineatul (2) din CIVA prevede, pentru modificarea sau regularizarea deducerilor, un termen general de patru ani care începe s? curg? de la na?terea dreptului de deducere sau de la plata în plus a taxei, aplicarea acestui termen ar fi exclus? atunci când prorata definitiv? a fost stabilit? în temeiul articolului 175 alineatul (3) din Directiva TVA.

59

În aceast? privin??, trebuie amintit c?, în temeiul principiului securit??ii juridice, un termen de dec?dere a c?rui împlinire are drept consecin?? sanc?ionarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis s? solicite deducerea TVA?ului aferent intr?rilor, determinându-l s? piard? dreptul de deducere, nu poate fi considerat ca fiind incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condi?ia ca, pe de o parte, acest termen s? se aplice în acela?i mod drepturilor similare în materie fiscal? întemeiate pe dreptul intern ?i celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalen?ei) ?i, pe de alt? parte, s? nu fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivit??ii) (Hot?rârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret,

60

Or, în speșă, deși din elementele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în materie de TVA, un regim diferit de cel prevăzut în alte materii fiscale ale dreptului intern, principiul efectivității se opune, în schimb, unei astfel de reglementări în măsura în care aceasta poate, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, să priveze o persoană imposabilă de posibilitatea de a-și corecta declarațiile privind TVA-ul atunci a fost stabilită prorata definitivă, chiar dacă termenul de decădere de patru ani stabilit de reglementarea menționată nu s-a împlinit încă. Astfel, în asemenea împrejurări, exercitarea dreptului la regularizarea deducerilor de TVA, amintit la punctul 51 din prezenta hotărâre, s-ar dovedi în practică imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 40 și 41).

61

În această privință, mai trebuie amintit că instanțele naționale au obligația să interpreteze, în măsura posibilului, dreptul național într-un mod conform cu dreptul Uniunii și că, deși obligația de interpretare conformă nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare contra legem a dreptului național, instanțele naționale trebuie să modifice, dacă este cazul, o jurisprudență sau o practică decizională dacă aceasta se întemeiază pe o interpretare a dreptului național incompatibilă cu obiectivele unei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2019, Zwiżek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punctele 48 și 49).

62

Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolele 184-186 din Directiva TVA, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul creia unei persoane imposabile care a realizat deduceri de TVA care s-au aplicat achiziției de bunuri sau servicii întrebuințate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere pe baza metodei întemeiate pe cifra de afaceri i se refuză posibilitatea, după stabilirea proratai definitive în temeiul articolului 175 alineatul (3) din această directivă, de a rectifica aceste deduceri aplicând metoda utilizării într-o situație în care:

—

statul membru în cauză autorizează, în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, persoanele imposabile să efectueze deducerile de TVA pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor întrebuințate sau a unei părți a acestora pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere;

—

persoana imposabilă nu cunoștea cu bună credință, în momentul în care a ales metoda de deducere, că o operațiune pe care o considera scutită nu era scutită în realitate;

—

termenul general de decădere stabilit de dreptul național pentru efectuarea regularizării deducerilor nu a expirat încă și

—

schimbarea metodei de deducere permite să se stabilească cu o precizie mai mare partea din TVA care este aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63

Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 șaptea) declară:

1)

Articolul 173 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, citit în lumina principiilor neutralității fiscale, securității juridice și proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru, care autorizează în temeiul acestei dispoziții persoanele impozabile să efectueze deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor sau a unei părți a acestora întrebuințate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, să interzică acestor persoane impozabile să schimbe metoda de deducere a TVA-ului după stabilirea proratei definitive.

2)

Articolele 184-186 din Directiva 2006/112, citite în lumina principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia unei persoane impozabile care a realizat deduceri ale taxei pe valoarea adăugată (TVA) care s-au aplicat achiziției de bunuri sau servicii întrebuințate pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere, căt și operațiuni care nu dau drept de deducere pe baza metodei întemeiate pe cifra de afaceri i se refuză posibilitatea, după stabilirea proratei definitive în temeiul articolului 175 alineatul (3) din această directivă, de a rectifica aceste deduceri aplicând metoda utilizării într-o situație în care:

—

statul membru în cauză autorizează, în temeiul articolului 173 alineatul (2) litera (c) din directiva menționată, persoanele impozabile să efectueze deducerile de TVA pe baza utilizării tuturor bunurilor și serviciilor întrebuințate sau a unei părți a acestora pentru a efectua în același timp operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere;

—

persoana impozabilă nu cunoștea cu bună credință, în momentul în care a ales metoda de deducere, că o operațiune pe care o considera scutită nu era scutită în realitate;

—
termenul general de decizie stabilit de dreptul național pentru efectuarea regularizării
deducerilor nu a expirat încă și

—
schimbarea metodei de deducere permite să se stabilească cu o precizie mai mare partea din
TVA care este aferentă unor operațiuni care dau drept de deducere.

Semnături

(*1) Limba de procedură: portugheza.