Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 aprile 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Articolo 173 – Soggetto d'imposta misto – Metodi di detrazione – Detrazione prorata – Detrazione secondo la destinazione – Articoli da 184 a 186 – Rettifica delle detrazioni – Modifica degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni – Operazione a valle erroneamente ritenuta esente da IVA – Provvedimento nazionale che vieta la modifica del metodo di detrazione per gli anni già trascorsi – Termine di decadenza – Principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto, di effettività e di proporzionalità»

Nella causa C-661/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo], con decisione del 15 ottobre 2018, pervenuta in cancelleria il 22 ottobre 2018, nel procedimento

CTT – Correios de Portugal

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da P.G. Xuereb (relatore), presidente di sezione, T. von Danwitz e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– Per la CTT – Correios de Portugal, da A. Fernandes de Oliveira, advogado;

– per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires e P. Barros da Costa, in qualità di agenti;

– per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B. Rechena, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il portoghese.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché sui principi di neutralità fiscale, di effettività, di equivalenza e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la CTT – Correios de Portugal (in prosieguo: la «CTT») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (amministrazione delle imposte e delle dogane, Portogallo) in merito alla rettifica delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) operate dalla CTT nell'ambito della sua attività di prestazione di servizi postali.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il titolo IX della direttiva IVA, intitolato «Esenzioni», comprende in particolare un capo 2 relativo alle «[e]senzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico» e un capo 3 intitolato «[e]senzioni a favore di altre attività».

4 L'articolo 132 di tale direttiva, contenuto nel capo 2 del titolo IX della stessa, al paragrafo 1 così dispone:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni;

(…)».

5 L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA, contenuto al capo 3 del titolo IX della stessa, così recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti;

(…)».

6 Il titolo X della direttiva IVA, intitolato «Detrazioni», comprende, in particolare, un capo 2, intitolato «Prorata di detrazione», nel quale figurano gli articoli da 173 a 175 di tale direttiva, nonché un capo 5, intitolato «Rettifica delle detrazioni», nel quale figurano, in particolare, gli articoli da 184 a 189 di detta direttiva.

7 L'articolo 173 della direttiva IVA così prevede:

«1. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione (…) sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.

2. Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

(…)

c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;

(…)».

8 L'articolo 175, paragrafo 3, della direttiva IVA così prevede:

«La fissazione del prorata definitivo, che è determinato per ogni anno durante l'anno successivo, comporta la rettifica delle detrazioni effettuate in base al prorata applicato in via provvisoria».

9 L'articolo 184 della direttiva in parola precisa quanto segue:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

10 L'articolo 185, paragrafo 1 della direttiva IVA così dispone:

«La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni (…)».

11 Ai sensi dell'articolo 186 di tale direttiva:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

Diritto portoghese

12 L'articolo 9 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice relativo all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: il «CIVA»), così dispone:

«Sono esenti da imposta:

(…)

23) le prestazioni di servizi e cessioni di beni ad esse accessorie, effettuate dai servizi pubblici postali ad eccezione delle telecomunicazioni;

24) le forniture, per il loro valore nominale, di bolli postali in circolazione o di valori bollati, nonché le relative commissioni di vendita;

(…)».

13 L'articolo 22 del CIVA, intitolato «Nascita e portata del diritto a detrazione», prevede, ai paragrafi da 1 a 3, quanto segue:

«1. Il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, conformemente a quanto previsto agli articoli 7 e 8, detraendo dall'importo complessivo dell'imposta dovuta per le operazioni fiscali del soggetto passivo, durante un periodo d'imposta, l'importo dell'imposta detraibile divenuta esigibile nel corso del medesimo periodo.

2. Fatto salvo l'articolo 78, la detrazione deve essere effettuata nella dichiarazione del periodo o di un periodo successivo a quello in cui è avvenuta la ricezione delle fatture o di una ricevuta di pagamento dell'IVA facente parte delle dichiarazioni d'importazione.

3. Se la ricezione dei documenti di cui al paragrafo precedente avviene nel corso di un periodo fiscale diverso da quello della loro emissione, la detrazione può essere effettuata, se è ancora possibile, nel periodo fiscale in cui essi sono stati emessi».

14 L'articolo 23 del CIVA, intitolato «Metodi di detrazione per i beni ad uso misto», così dispone:

«1. Quando il soggetto passivo, nell'ambito dell'esercizio delle sue attività, effettua operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, conformemente all'articolo 20, la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto di beni e di servizi utilizzati per la realizzazione dei due tipi di operazioni è determinata nel modo seguente:

(...)

b) Fatte salve le disposizioni del punto precedente, nel caso di un bene o di un servizio destinato alla realizzazione di operazioni risultanti dall'esercizio di un'attività economica di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di cui una parte non dà diritto a detrazione, l'imposta è detraibile secondo una percentuale corrispondente all'importo annuo delle operazioni che danno diritto a detrazione.

(...)

2. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, lettera b), il soggetto passivo può effettuare la detrazione secondo la destinazione effettiva della totalità o di parte dei beni e servizi utilizzati, sulla base di criteri oggettivi che consentano di determinare il grado di utilizzo di tali beni e servizi nell'ambito di operazioni che danno diritto a detrazione ed operazioni che non conferiscono tale diritto, fermo restando che la direzione generale delle imposte gli impone condizioni speciali o fa cessare tale modo di procedere se constata che ciò provoca o può provocare distorsioni significative dell'imposizione.

(...)

4. La percentuale di detrazione di cui al paragrafo 1, lettera b), risulta da una frazione avente, nel numeratore, l'importo annuo, al netto dell'IVA, delle operazioni che danno diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, e nel denominatore, l'importo annuo, al netto dell'IVA, di tutte le operazioni effettuate dal soggetto passivo e derivante dall'esercizio di un'attività economica prevista dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), nonché le sovvenzioni non imponibili diverse dai sussidi alle attrezzature.

(...)

6. La percentuale di detrazione di cui al paragrafo 1, lettera b), calcolata provvisoriamente in base all'importo delle operazioni realizzate nell'anno precedente, nonché la detrazione effettuata conformemente al paragrafo 2, calcolata provvisoriamente in base ai criteri obiettivi inizialmente utilizzati per applicare il metodo della destinazione effettiva, sono rettificate con riferimento agli importi definitivi relativi all'anno a cui si riferiscono, il che dà luogo alla corrispondente rettifica delle detrazioni effettuate, la quale deve figurare sulla dichiarazione dell'ultimo periodo dell'anno in questione».

15 L'articolo 78 del CIVA, intitolato «Rettifiche», prevede, al paragrafo 6, quanto segue:

«La rettifica di errori materiali o di calcolo nella registrazione, che si riferiscono agli articoli da 44 a 51 e 65, nelle dichiarazioni di cui all'articolo 41 e nelle guide o nelle dichiarazioni di cui all'articolo 67, paragrafo 1, lettere b) e c), è facoltativa qualora ne risulti un'imposta a favore del soggetto passivo, ma può essere effettuata soltanto entro un termine di due anni che, nel caso dell'esercizio del diritto a detrazione, è calcolato a partire dal momento in cui tale diritto sorge conformemente all'articolo 22, paragrafo 1, ed è obbligatoria qualora ne risulti un'imposta a favore dello Stato».

16 L'articolo 98 del CIVA, intitolato «Rettifica d'ufficio e termine per esercitare il diritto a detrazione», prevede, al paragrafo 2, quanto segue:

«Fatte salve le disposizioni speciali, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'eccedenza d'imposta può essere esercitato unicamente nei quattro anni successivi, rispettivamente, al sorgere del diritto a detrazione o al versamento dell'eccedenza d'imposta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 La CTT opera sul mercato delle prestazioni di servizi postali in Portogallo. Essa assume, tra l'altro, obblighi di servizio pubblico in tale mercato.

18 Le operazioni della CTT che rientrano nel servizio postale universale sono esenti da IVA in forza dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA e non danno quindi diritto a detrazione. Dal momento che la CTT effettua anche operazioni soggette a IVA che danno diritto a detrazione, tale impresa è un soggetto passivo «misto».

19 Con una circolare vincolante adottata nel corso del 2007 (in prosieguo: la «circolare del 2007»), l'amministrazione delle imposte e delle dogane ha ritenuto che i servizi di pagamento postale di fatture proposti dalla CTT fossero esenti da IVA. La validità di tale circolare scadeva il 31 dicembre 2012.

20 Nel corso del 2012, il legislatore portoghese ha proceduto alla revisione del regime giuridico applicabile alla fornitura di servizi postali, al fine di liberalizzare il mercato a partire dal 1° gennaio 2013 in applicazione della direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 febbraio 2008, che modifica la direttiva 97/67/CE per quanto riguarda il completamento del mercato interno dei servizi postali comunitari (GU 2008, L 52, pag. 3).

21 Tuttavia, solo nel corso del 2015 sono emersi dubbi in merito alle conseguenze fiscali della liberalizzazione del mercato postale portoghese. La CTT ha iniziato a liquidare l'IVA sui servizi di pagamento postale delle fatture a partire dall'aprile 2015 e ha chiesto, il 23 giugno 2015, un aggiornamento della circolare del 2007.

22 In una nuova circolare del 20 novembre 2015, l'amministrazione delle imposte e delle dogane ha precisato l'incidenza della liberalizzazione del mercato dei servizi postali sull'esenzione dall'IVA e ha specificato che i servizi di pagamento postale di fatture effettuati dal 1° gennaio 2013 non rientravano più nell'esenzione dall'IVA per i servizi pubblici postali, alla luce della sentenza del 23 aprile 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Di conseguenza, nel corso del 2016, la CTT ha liquidato l'IVA sulle operazioni di pagamento postale di fatture realizzate a partire dal 1° gennaio 2013 e ha proceduto alla liquidazione integrativa retroattiva dell'IVA per l'anno 2013 nonché per gli anni 2014 e 2015 mediante il deposito di dichiarazioni di rettifica. Inoltre, in occasione di tali domande di rettifica, la CTT ha cambiato il metodo di detrazione, poiché una parte dell'IVA precedentemente detratta tramite il metodo del prorata lo è stata secondo il metodo della destinazione. Tale revisione si traduceva in un'ulteriore detrazione dell'IVA pari complessivamente a EUR 1 967 567,82.

24 A seguito di un'operazione di controllo della CTT relativa all'esercizio 2015, l'amministrazione delle imposte e delle dogane ha ricordato che il metodo di detrazione non può essere modificato quando è stato applicato il prorata definitivo, e ne ha dedotto che la CTT, che aveva già applicato il prorata definitivo, era fuori termine per cambiare metodo di detrazione. Inoltre, essa ha ritenuto che la rettifica richiesta dalla CTT relativa al cambiamento del metodo di detrazione non avesse alcun fondamento giuridico nel CIVA. Tale amministrazione ha, di conseguenza, negato la detrazione supplementare fondata sul cambiamento del metodo di detrazione, ma ha regolarizzato i prorata definitivi per gli anni dal 2013 al 2015 in ragione del fatto che le operazioni di pagamento postale delle fatture effettuate in tali anni non erano esenti da IVA.

25 Il 21 marzo 2018 la CTT ha presentato una domanda di pronuncia arbitrale dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere che i principi di effettività e di equivalenza erano incompatibili con un'interpretazione del CIVA secondo la quale la determinazione del metodo di detrazione è possibile solo al momento del ricevimento delle fatture.

26 È alla luce di quanto esposto che il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i principi di neutralità, di effettività e di equivalenza e di proporzionalità ostino a un'interpretazione dell'articolo 98, paragrafo 2, del [CIVA], nel senso che esso non si applica a situazioni di modifica o rettifica di detrazioni già effettuate.

2) Se i predetti principi ostino a una normativa, come l'articolo 23, [paragrafo] 1, lettera b) e [paragrafo] 6, del [CIVA], qualora interpretati nel senso che un soggetto passivo che abbia optato per un metodo di coefficiente e/o criterio di ripartizione per il calcolo del diritto alla detrazione dell'imposta versata su beni e servizi ad uso misto e abbia effettuato la correzione sulla base dei valori definitivi relativi all'anno a cui tale detrazione si riferisce, ai sensi del summenzionato paragrafo 6, non può modificare retroattivamente tali elementi, ricalcolando la detrazione iniziale già rettificata ai sensi di tale norma, in seguito a liquidazione retroattiva di IVA relativamente a un'attività che aveva inizialmente considerato esente».

Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale

27 Nelle osservazioni scritte, il governo portoghese esprime dubbi quanto alla ricevibilità delle questioni pregiudiziali. Infatti, da un lato, il giudice del rinvio non esporrebbe le ragioni per cui i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità, di equivalenza e di effettività sarebbero pertinenti nel caso di specie. Dall'altro, tali questioni inviterebbero la Corte a determinare l'ambito di applicazione di disposizioni del diritto nazionale.

28 A tale riguardo, si deve ricordare che il sistema di cooperazione istituito dall'articolo 267 TFUE è fondato su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte. Nell'ambito di un procedimento instaurato in forza di tale articolo, l'interpretazione delle disposizioni nazionali incombe ai giudici degli Stati membri e non alla Corte e non spetta a quest'ultima pronunciarsi sulla compatibilità di norme di diritto interno con le disposizioni del diritto dell'Unione. Per contro, la Corte è competente a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che consentano a detto giudice di valutare la compatibilità di norme di diritto interno con la normativa dell'Unione (sentenza del 15 ottobre 2015, Iglesias Gutiérrez e Rion Bea, C-352/14 e C-353/14, EU:C:2015:691, punto 21 nonché giurisprudenza citata).

29 Se è vero che il tenore letterale delle questioni sollevate in via pregiudiziale dal giudice del rinvio invita la Corte a pronunciarsi sulla compatibilità di una disposizione di diritto interno con il diritto dell'Unione, nulla impedisce alla Corte di dare una risposta utile al giudice del rinvio fornendogli gli elementi di interpretazione attinenti al diritto dell'Unione che consentiranno a questo stesso giudice di statuire sulla compatibilità del diritto interno con il diritto dell'Unione (sentenza del 15 ottobre 2015, Iglesias Gutiérrez e Rion Bea, C-352/14 e C-353/14, EU:C:2015:691, punto 22 nonché giurisprudenza citata). Di conseguenza, allorché le questioni sollevate riguardano l'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in tal senso, ordinanza del 13 dicembre 2012, Debiasi, C-560/11, non pubblicata, EU:C:2012:802, punto 23 e giurisprudenza citata).

30 Occorre pertanto intendere le questioni sollevate come dirette, in sostanza, all'interpretazione della direttiva IVA, più in particolare degli articoli 173 e da 184 a 186, letti alla luce dei principi del diritto dell'Unione di neutralità fiscale, di effettività, di equivalenza e di proporzionalità.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

31 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 173 della direttiva IVA, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale, di effettività, di equivalenza e di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che esso osta a che uno Stato membro, che autorizza in forza di tale disposizione i soggetti passivi a operare la detrazione dell'IVA in base alla destinazione della totalità o di parte dei beni e servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, vieti a tali soggetti passivi di cambiare metodo di detrazione dopo la fissazione del prorata definitivo.

32 Per rispondere a tale questione, occorre rammentare che, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175 di tale direttiva, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo facendo riferimento al volume d'affari. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), di detta direttiva, gli Stati membri possono autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base alla destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi [v, in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punti 49 e 50].

33 Nel caso di specie, è pacifico che il legislatore portoghese, in forza di quest'ultima disposizione, ha autorizzato i soggetti passivi misti ad operare la detrazione in base alla destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi e che la CTT aveva quindi la scelta di operare le sue detrazioni dell'IVA di beni e diservizi ad uso misto secondo il metodo del prorata o secondo il metodo della destinazione.

34 A tal riguardo, occorre rilevare che, in forza dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, l'applicazione del sistema di detrazione dell'IVA mediante destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi costituisce un'opzione facoltativa di cui dispongono gli Stati membri per organizzare il loro sistema di imposizione. Tuttavia, se è vero che gli Stati membri dispongono di un margine di discrezionalità nella scelta delle misure da adottare per assicurare l'esatta percezione dell'IVA ed evitare le evasioni, essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio di proporzionalità, di neutralità fiscale e di certezza del diritto (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punti 22 e 23, e del 17 maggio 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punto 41 e giurisprudenza citata).

35 Per quanto riguarda tali principi, occorre ricordare, anzitutto, quanto al principio di proporzionalità, che quest'ultimo non osta a che uno Stato membro, che si è avvalso della facoltà di accordare ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per un regime speciale d'imposizione, adotti una normativa che subordina l'applicazione di tale regime all'ottenimento di una previa autorizzazione, non retroattiva, da parte dell'amministrazione tributaria e che l'irretroattività della procedura di approvazione non rende tale procedimento sproporzionato. Di conseguenza, una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che nega ai soggetti passivi la possibilità di applicare, dopo la fissazione del prorata definitivo, il sistema di detrazione secondo destinazione, non eccede quanto necessario per l'esatta riscossione dell'IVA (v., per analogia con il regime di franchigia delle piccole imprese, sentenza del 17 maggio 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punti da 43 a 45 e giurisprudenza citata).

36 Per quel che riguarda poi il principio di neutralità fiscale, è vero che dalla giurisprudenza della Corte risulta che gli Stati membri possono, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, applicare, per una determinata operazione, un metodo o un criterio di ripartizione diverso dal metodo fondato sul volume d'affari, subordinatamente alla condizione che tale metodo garantisca una determinazione del prorata di detrazione dell'IVA versata a monte più precisa di quella risultante dall'applicazione del metodo fondato sul volume d'affari. Pertanto, ogni Stato membro che decida di autorizzare od obbligare il soggetto passivo a operare la detrazione secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi deve garantire che i metodi di calcolo del diritto a detrazione consentano di stabilire con la massima precisione la parte di IVA relativa ad operazioni che danno diritto alla detrazione. Il principio di neutralità fiscale, infatti, inerente al sistema comune dell'IVA, impone che le modalità di calcolo della detrazione riflettano oggettivamente la parte reale delle spese occasionate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a operazioni che danno diritto a detrazione [v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punti 51 e 52 e giurisprudenza citata].

37 La Corte ha tuttavia specificato che il metodo scelto non deve necessariamente essere il più preciso possibile, ma deve poter garantire un risultato più preciso di quello che deriverebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione basato sul volume d'affari [v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punto 53 e giurisprudenza citata].

38 Ne consegue che, contrariamente a quanto sostenuto in sostanza dalla CTT, il principio di neutralità fiscale non può essere interpretato nel senso che, in ogni situazione, si deve cercare il metodo di detrazione più preciso, al punto di imporre che venga sistematicamente rimesso in discussione il metodo di detrazione applicato inizialmente, anche dopo che il prorata definitivo sia stato stabilito.

39 Da un lato, un'interpretazione del genere priverebbe di significato la prerogativa degli Stati membri, prevista all'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, di autorizzare i soggetti passivi ad operare la detrazione in base alla destinazione della totalità o parte dei beni e dei servizi, poiché l'autorizzazione diverrebbe, in pratica, un obbligo. Orbene, a tal riguardo, è sufficiente ricordare che la presa in considerazione dei principi che disciplinano il sistema dell'IVA, ma ai quali il legislatore può

validamente derogare, non può giustificare, in ogni caso, un'interpretazione che privi di qualsiasi effetto utile una deroga, voluta espressamente dal legislatore (sentenza del 14 dicembre 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punto 42)

40 Dall'altro lato, una simile interpretazione contravverrebbe alla giurisprudenza secondo la quale la direttiva IVA non impone al soggetto passivo che abbia la scelta tra due operazioni l'obbligo di applicare quello che implica il pagamento dell'importo dell'IVA più elevato. Al contrario, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punto 73).

41 Infine, quanto al principio di certezza del diritto, tale principio impone che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v., in tal senso, sentenze del 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 46 e del 17 maggio 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punto 51). Orbene, come ricorda giustamente il governo portoghese, non sembra ragionevole imporre alle autorità tributarie che esse accettino in tutte le circostanze che un soggetto passivo possa modificare unilateralmente il metodo di detrazione da esso utilizzato per determinare gli importi dell'IVA da detrarre.

42 Da quanto precede risulta che l'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva IVA, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, in forza di tale disposizione, che autorizzi i soggetti passivi a operare la detrazione dell'IVA secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, vieti a tali soggetti passivi di cambiare metodo di detrazione dell'IVA dopo la fissazione del prorata definitivo.

Sulla seconda questione

43 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale, di effettività, di equivalenza e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale ad un soggetto passivo viene negata la possibilità, dopo la fissazione del prorata definitivo in forza dell'articolo 175, paragrafo 3, di tale direttiva, di rettificare, utilizzando il metodo della destinazione autorizzato dal diritto nazionale, in forza dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), di detta direttiva, detrazioni di IVA che ha gravato sull'acquisto di beni o di servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, in una situazione in cui, da un lato, il soggetto passivo ignorava, quando ha fatto la scelta del metodo di detrazione, che un'operazione che credeva esente in realtà non lo era e, dall'altro, quando il termine generale di decadenza fissato dal diritto nazionale per operare la rettifica delle detrazioni non era ancora scaduto.

44 Dalla decisione di rinvio e dalle risposte fornite dalle parti ai quesiti posti dalla Corte risulta che la CTT, quando ha scelto di detrarre l'IVA relativa a taluni beni e servizi secondo il metodo fondato sul volume d'affari per gli anni di cui trattasi nella causa principale, ha preso in considerazione il fatto che le operazioni di pagamento postale delle fatture che essa effettuava erano, secondo la circolare del 2007, esenti da IVA. Orbene, nel corso del 2015, l'autorità tributaria competente ha ritenuto che la liberalizzazione del mercato postale intervenuta a partire dal 1º gennaio 2013 avesse limitato la portata dell'esenzione alle sole prestazioni di servizi effettuate dai servizi pubblici postali. Pertanto, la CTT avrebbe erroneamente ritenuto, per gli anni dal 2013 al 2015, che le operazioni di pagamento postale delle fatture fossero esenti da IVA

45 In via preliminare, occorre ricordare che, sebbene il giudice nazionale sia l'unico competente ad accertare e valutare i fatti della causa principale nonché ad interpretare e ad applicare il diritto nazionale, spetta alla Corte fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punti 37 e 38 e giurisprudenza citata).

46 Nel caso di specie, la Commissione europea, nelle osservazioni scritte, e la CTT, nella risposta ai quesiti posti dalla Corte, fanno valere che i servizi di pagamento delle fatture di cui trattasi nel procedimento principale potrebbero costituire operazioni di pagamento esenti da IVA in forza dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA. La CTT ha aggiunto che è peraltro su tale base e non su quella dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva che essi sarebbero stati considerati esenti da IVA nella circolare del 2007. Spetta pertanto al giudice del rinvio verificare se tali servizi rientrino nell'ambito di applicazione dell'esenzione dall'IVA prevista dal citato articolo 135, paragrafo 1, lettera d).

47 Orbene, per risolvere la seconda questione pregiudiziale, occorre partire dalla premessa, contenuta nella decisione di rinvio, secondo cui, sebbene tali prestazioni di servizi non fossero più esenti da IVA a partire dal 1º gennaio 2013, solo nel 2015 tale modifica è divenuta apparente, di modo che la CTT ignorava, nel momento in cui ha scelto il metodo di detrazione, che le operazioni che riteneva esenti non lo fossero in realtà.

48 A tal riguardo, spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare se la CTT fosse in buona fede, il che dipende altresì, in particolare, dalla questione se, a seguito della liberalizzazione del mercato postale portoghese, modifiche riguardanti l'esenzione delle prestazioni di servizi effettuate dai servizi pubblici postali fossero o meno prevedibili.

49 Ciò precisato, occorre ricordare, anzitutto, che l'articolo 184 della direttiva IVA prevede che la detrazione operata inizialmente debba essere rettificata quando è inferiore o superiore a quella a cui il soggetto passivo aveva diritto. Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, di detta direttiva, la rettifica ha luogo, in particolare, quando sono mutati gli elementi inizialmente presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione (sentenza del 16 giugno 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punto 46).

50 Il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punto 27). Orbene, la contestazione dell'esenzione per i servizi di pagamento postale delle fatture ha avuto l'effetto di rompere questa relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle. Tale contestazione ha dunque operato, per gli anni dal 2013 al 2015, un mutamento, ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA, di uno degli elementi inizialmente presi in considerazione per il calcolo delle detrazioni. Ne consegue che la CTT disponeva di un diritto alla rettifica ai sensi dell'articolo 184 di tale direttiva (v., per analogia con un'operazione erroneamente stimata soggetta all'IVA ma in realtà esente, sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 39).

51 Dal combinato disposto degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA risulta altresì che la rettifica delle detrazioni doveva far sì che l'importo delle detrazioni infine eseguite corrispondesse all'importo delle detrazioni che un soggetto passivo come la CTT avrebbe potuto operare se avesse inizialmente preso in considerazione il fatto che i servizi di pagamento postale delle fatture non erano esenti da IVA (v., per analogia, sentenza del 16 giugno 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punto 47).

52 A tale riguardo, la questione se una determinata operazione sia esente o meno costituisce un elemento essenziale preso in considerazione da un soggetto passivo misto al fine di determinare come debbano essere effettuate le detrazioni dell'IVA. È sufficiente, al riguardo, osservare che il fatto di rimettere in discussione l'esenzione di un'operazione a valle può avere l'effetto che taluni beni o servizi che si riteneva fossero destinati ad un uso misto siano, in realtà, utilizzati unicamente per operazioni che danno diritto a detrazione dell'IVA. Orbene, risulta chiaramente dal tenore letterale dell'articolo 173 della direttiva IVA che esso si applica solo ai beni e ai servizi destinati ad un uso misto. Per i beni e i servizi destinati ad essere utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni soggette ad imposta, i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre la totalità dell'imposta che ha gravato sul loro acquisto o sulla loro fornitura [v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punto 47].

53 Ne consegue, nel caso di specie, che alla CTT doveva essere riconosciuto il diritto di modificare il metodo della detrazione, al fine di poter operare le detrazioni dell'IVA di cui essa avrebbe avuto diritto di beneficiare se avesse inizialmente potuto prendere in considerazione il fatto che i servizi di pagamento postale delle fatture non erano esenti dall'IVA per gli anni di cui trattasi nel procedimento principale. Inoltre, ciò premesso, non può essere accolto l'argomento del governo portoghese secondo cui una rettifica delle detrazioni avrebbe avuto luogo, in quanto l'autorità tributaria ha ammesso la revisione dei prorata definitivi per gli anni di cui trattasi nel procedimento principale, dal momento che i servizi di pagamento postale delle fatture erano stati erroneamente considerati esenti da IVA.

54 Sebbene, poi, l'articolo 186 della direttiva IVA incarichi espressamente gli Stati membri di definire le condizioni della rettifica dell'IVA, essi, quando adottano una normativa nazionale che determina tali modalità devono rispettare il diritto dell'Unione, in particolare i suoi principi fondamentali (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punti 27 e 48).

55 Ebbene, il principio di neutralità, come ricordato al punto 36 della presente sentenza, impone che le modalità di calcolo della detrazione dell'IVA riflettano oggettivamente la parte reale delle spese generate dall'acquisto di beni e di servizi a uso misto che può essere imputata a operazioni che danno diritto a detrazione. Tale principio osta quindi a che uno Stato membro neghi una rettifica del metodo di detrazione dell'IVA in una situazione come quella di cui al procedimento principale, a meno che tale rettifica non consenta di stabilire con maggiore precisione la parte dell'IVA relativa ad operazioni che danno diritto a detrazione.

56 In forza del principio di proporzionalità, il legislatore nazionale ha la possibilità di corredare gli obblighi formali dei contribuenti di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi per assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA. Orbene, tenuto conto del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente nel diniego assoluto di esercitare il diritto a detrazione che un soggetto passivo aveva il diritto di operare risulta sproporzionata nel caso in cui non siano accertate frodi o danni per il bilancio dello Stato (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 48 e 51).

57 Ebbene, nel caso di specie, dal fascicolo di cui dispone la Corte non emerge alcun indizio di una pratica fraudolenta o abusiva da parte della CTT.

58 Infine, il governo portoghese osserva che, anche se la CTT avesse il diritto di modificare il metodo di detrazione dell'IVA, la rettifica è stata richiesta fuori termine. Infatti, mentre l'articolo 98, paragrafo 2, del CIVA prevede, per il cambiamento o la rettifica delle detrazioni, un termine generale di quattro anni che inizia a decorrere dal momento in cui sorge il diritto a detrazione o dal pagamento in eccesso dell'imposta, l'applicazione di tale termine sarebbe esclusa qualora il prorata definitivo sia stato fissato in forza dell'articolo 175, paragrafo 3, della direttiva IVA.

59 Al riguardo, occorre rammentare che, in forza del principio di certezza del diritto, un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato come incompatibile col regime instaurato dalla direttiva IVA, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 38).

60 Orbene, nel caso di specie, sebbene dagli elementi forniti dal giudice del rinvio non emerga che la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale prevede, in materia IVA, un regime diverso da quello previsto in altri ambiti tributari del diritto interno, il principio di effettività osta, per contro, a una siffatta normativa nei limiti in cui essa è idonea, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, a privare un contribuente della possibilità di rettificare le sue dichiarazioni relative all'IVA, qualora sia stato fissato il prorata definitivo, anche se il termine di decadenza di quattro anni fissato da detta normativa non è ancora scaduto. Infatti, in simili circostanze, l'esercizio del diritto alla rettifica delle detrazioni dell'IVA, ricordato al punto 51 della presente sentenza, risulterebbe in pratica impossibile o, quanto meno, eccessivamente difficile (v., per analogia, sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punti 40 e 41).

61 A tale riguardo, occorre inoltre ricordare che i giudici nazionali sono tenuti ad interpretare, per quanto possibile, il diritto nazionale in modo conforme al diritto dell'Unione e che, se l'obbligo di interpretazione conforme non può servire da fondamento ad un'interpretazione contra legem del diritto nazionale, i giudici nazionali devono modificare, se del caso, una giurisprudenza o una prassi decisionale se questa si basa su un'interpretazione del diritto nazionale incompatibile con gli obiettivi di una direttiva (v., in tal senso, sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punti 48 e 49).

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale ad un soggetto passivo che ha operato detrazioni di IVA che ha gravato sull'acquisto di beni o di servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, secondo il metodo fondato sul volume d'affari, viene negata la possibilità, dopo la fissazione del prorata definitivo in forza dell'articolo 175, paragrafo 3, di tale direttiva, di rettificare tali detrazioni applicando il metodo della destinazione, in una situazione in cui:

– lo Stato membro interessato, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), di detta direttiva, autorizza i soggetti passivi ad operare le detrazioni dell'IVA secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione;

– il soggetto passivo ignorava in buona fede, nel momento in cui ha scelto il metodo di detrazione, che un'operazione che riteneva esente in realtà non lo era;

– il termine generale di decadenza fissato dal diritto nazionale per operare la rettifica delle detrazioni non è ancora scaduto, e

– la modifica del metodo di detrazione consente di stabilire con maggiore precisione la parte dell'IVA relativa ad operazioni che danno diritto a detrazione.

Sulle spese

63 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale, di certezza del diritto e di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a che uno Stato membro, che autorizzi in forza di tale disposizione i soggetti passivi a operare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) secondo la destinazione della totalità o di parte dei beni e dei servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione, vieti a tali soggetti passivi di cambiare metodo di detrazione dell'IVA dopo la fissazione del prorata definitivo.**

2) **Gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale ad un soggetto passivo che abbia operato detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che ha gravato sull'acquisto di beni o di servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione secondo il metodo fondato sul volume d'affari, viene negata la possibilità, dopo la fissazione del prorata definitivo in forza dell'articolo 175, paragrafo 3, di tale direttiva, di rettificare tali detrazioni applicando il metodo della destinazione, in una situazione in cui:**

   – **lo Stato membro interessato autorizza, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera c), di detta direttiva, i soggetti passivi ad operare le detrazioni dell'IVA secondo la destinazione della totalità o di una parte dei beni e dei servizi utilizzati per effettuare al contempo operazioni che danno diritto a detrazione e operazioni che non danno diritto a detrazione;**

   – **il soggetto passivo ignorava in buona fede, nel momento in cui ha scelto il metodo di detrazione, che un'operazione che riteneva esente in realtà non lo era;**

   – **il termine generale di decadenza fissato dal diritto nazionale per operare la rettifica delle detrazioni non è ancora scaduto, e**

   – **la modifica del metodo di detrazione consente di stabilire con maggiore precisione la parte dell'IVA relativa ad operazioni che danno diritto a detrazione.**

Firme