Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 30 de abril de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Artículo 173 — Sujeto pasivo mixto — Métodos de deducción — Deducción a prorrata — Deducción por el procedimiento de afectación real — Artículos 184 a 186 — Regularización de las deducciones — Modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones — Operación posterior erróneamente considerada exenta de IVA — Medida nacional que prohíbe el cambio de método de deducción para los años ya transcurridos — Plazo de preclusión — Principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica, de efectividad y de proporcionalidad»

En el asunto C-661/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal], mediante resolución de 15 de octubre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de octubre de 2018, en el procedimiento entre

CTT — Correios de Portugal

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. P. G. Xuereb (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de CTT — Correios de Portugal, por el Sr. A. Fernandes de Oliveira, advogado;

– en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, T. Larsen y R. Campos Laires y la Sra. P. Barros da Costa, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: portugués.

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B. Rechena, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre CTT — Correios de Portugal (en lo sucesivo, «CTT») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal) en lo relativo a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) llevadas a cabo por CTT en el contexto de su actividad de prestación de servicios postales.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El título IX de la Directiva del IVA, titulado «Exenciones», incluye, en particular, el capítulo 2, referido a las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», y el capítulo 3, titulado «Exenciones relativas a otras actividades».

4 El artículo 132 de dicha Directiva, que figura en el capítulo 2 de su título IX, establece, en su apartado 1, lo siguiente:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones;

[…]».

5 El artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA, que figura en el capítulo 3 de su título IX, tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

[…]».

6 El título X de la Directiva del IVA, titulado, «Deducciones», incluye, entre otros, un capítulo 2, titulado «Prorrata de deducción», en el que figuran los artículos 173 a 175 de dicha Directiva, así como un capítulo 5, titulado «Regularización de las deducciones», en el que están incluidos los artículos 184 a 189 de dicha Directiva.

7 El artículo 173 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción […] y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

[…]

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

[…]».

8 El artículo 175, apartado 3, de la mencionada Directiva establece:

«La fijación de la prorrata definitiva, que quedará determinada para cada año natural en el curso del año siguiente, llevará consigo la regularización de las deducciones practicadas por aplicación de la prorrata utilizada provisionalmente.»

9 El artículo 184 de dicha Directiva precisa que:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

10 El artículo 185, apartado 1, de la Directiva dispone que:

«La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones […]».

11 Con arreglo al artículo 186 de la citada Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho portugués

12 El artículo 9 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su redacción aplicable a los hechos en el litigio principal (en lo sucesivo, «CIVA»), dispone que:

«Estarán exentas del impuesto:

[…]

23) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a tales prestaciones realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de las telecomunicaciones.

24) Las entregas, por su valor facial, de sellos postales en circulación y efectos timbrados, así como las comisiones de venta relativas a los mismos.

[…]»

13 El artículo 22 del CIVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece, en sus apartados 1 a 3:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, con arreglo a lo establecido en los artículos 7 y 8, y se ejerce sustrayendo de la cuota global del impuesto devengado por las operaciones gravadas del sujeto pasivo durante un período de declaración el importe del impuesto deducible devengado durante el mismo período.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78, la deducción deberá efectuarse en la declaración del período o de un período posterior a aquel en el que se produjo la recepción de las facturas o de un recibo del pago del IVA que se recoge en las declaraciones de importación.

3. Si la recepción de los documentos a que se refiere el apartado anterior se produce en un período de declaración diferente al de su emisión, la deducción podrá efectuarse, si ello es todavía posible, en el período de declaración en el que sean emitidos.»

14 El artículo 23 del CIVA, titulado «Métodos de deducción para los bienes de uso mixto» establece:

«1. Cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de sus actividades, lleve a cabo operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen derecho a deducción, de conformidad con el artículo 20, la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios empleados en la realización de los dos tipos de operaciones se realizará del siguiente modo:

[…]

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el punto anterior, cuando se trate de un bien o servicio afectado a la realización de operaciones derivadas del ejercicio de una actividad económica prevista en el artículo 2, apartado 1, letra a), de las que una parte no genere derecho a deducción, el impuesto será deducible con arreglo a un porcentaje correspondiente al importe anual de las operaciones que generan derecho a deducción.

[…]

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, letra b), el sujeto pasivo podrá deducir en función de la afectación real de todos o una parte de los bienes y servicios utilizados, sobre la base de criterios objetivos que permitan determinar el grado de utilización de dichos bienes y servicios en el marco de

las operaciones que generan derecho a deducción y de las operaciones que no generan tal derecho, sin perjuicio de que la Direcção-Geral dos Impostos (Dirección General de Tributos, Portugal) le imponga requisitos especiales o ponga fin a esta forma de proceder si comprueba que provoca o puede provocar distorsiones significativas de la tributación.

[…]

4. El porcentaje de deducción previsto en el apartado 1, letra b), resultará de una fracción en la que figuren, en el numerador, el importe anual, excluido el IVA, de las operaciones que generen derecho a deducción con arreglo al artículo 20, apartado 1, y, en el denominador, el importe anual, excluido el IVA, de todas las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo y resultantes del ejercicio de una actividad económica prevista en el artículo 2, apartado 1, letra a), así como las subvenciones no gravadas que no sean subsidios para equipos.

[…]

6. El porcentaje de deducción previsto en el apartado 1, letra b), calculado con carácter provisional con base en el importe de las operaciones llevadas a cabo durante el año anterior, así como la deducción efectuada con arreglo al apartado 2, calculada con carácter provisional con base en criterios objetivos inicialmente empleados para aplicar el método de afectación real, se adaptarán a la vista de las cantidades definitivas relativas al año a que se refieran, lo que dará lugar a la correspondiente regularización de las deducciones realizadas, que deberá figurar en la declaración del último período del año de que se trate.»

15 El artículo 78 del CIVA, titulado «Regularizaciones», prevé, en su apartado 6:

«La rectificación de errores materiales o de cálculo en el registro, a los que se refieren los artículos 44 a 51 y 65, en las declaraciones mencionadas en el artículo 41 y en las guías o declaraciones mencionadas en el artículo 67, apartado 1, letras b) y c), es facultativa cuando resulte un saldo impositivo favorable al sujeto pasivo, pero solo podrá efectuarse durante un plazo de dos años que, en el caso de ejercicio del derecho a deducción, se computará a partir del momento en el que nazca ese derecho de conformidad con el artículo 22, apartado 1, y será obligatoria si resulta un saldo impositivo favorable al Estado.»

16 El artículo 98 del CIVA, titulado «Revisión de oficio y plazo para ejercer el derecho a deducción», establece, en su apartado 2:

«Sin perjuicio de lo establecido en normas específicas, el derecho a la deducción o al reembolso del impuesto pagado en exceso solo podrá ejercerse durante los cuatro años posteriores al nacimiento del derecho a deducción o al pago en exceso del impuesto, respectivamente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 CTT desarrolla su actividad en el mercado de las prestaciones de servicios postales en Portugal. Asume, entre otras, las obligaciones de servicio público en dicho mercado.

18 Las operaciones de CTT comprendidas en el servicio postal universal están exentas de IVA de conformidad con el artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, por lo que no generan derecho a deducción. Dado que CTT efectúa también operaciones sujetas al IVA que generan derecho a deducción, dicha empresa es un sujeto pasivo denominado «mixto».

19 Mediante respuesta a consulta tributaria adoptada en el año 2007 (en lo sucesivo, «consulta de 2007»), la Autoridad Tributaria y Aduanera consideró que los servicios de pago postal de facturas ofrecidos por CTT estaban exentos de IVA. La validez de dicha respuesta expiraba el 31 de diciembre de 2012.

20 En el año 2012, el legislador portugués procedió a revisar el régimen jurídico aplicable a la prestación de servicios postales, con el fin de liberalizar el mercado a partir del 1 de enero de 2013 de conformidad con la Directiva 2008/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 97/67/CE en relación con la plena realización del mercado interior de servicios postales comunitarios (DO 2008, L 52, p. 3).

21 No obstante, no fue hasta el año 2015 cuando surgieron dudas respecto a las consecuencias tributarias de la liberalización del mercado postal portugués. CTT comenzó a liquidar el IVA por los servicios de pago postal de facturas a partir del mes de abril de 2015 y solicitó, el 23 de junio de 2015, una actualización de la consulta de 2007.

22 En una nueva consulta de 20 de noviembre de 2015, la Autoridad Tributaria y Aduanera precisó el impacto de la liberalización del mercado de servicios postales en la exención de IVA y especificó que los servicios de pago postal de facturas prestados desde el 1 de enero de 2013 ya no estaban comprendidos en la exención de IVA por los servicios postales públicos, a la vista de la sentencia de 23 de abril de 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Como consecuencia de ello, en el año 2016 CTT liquidó el IVA sobre las operaciones de pago postal de facturas llevadas a cabo desde el 1 de enero de 2013 y procedió a la liquidación adicional retroactiva del IVA correspondiente al año 2013 y a los años 2014 y 2015 mediante la presentación de declaraciones de regularización. Además, al presentar tales solicitudes de regularización, CTT cambió de metodología de deducción, ya que una parte del IVA deducido con anterioridad mediante el método de la prorrata se dedujo mediante el método de la afectación real. Esa revisión se tradujo en una deducción adicional de IVA de 1 967 567,82 euros en total.

24 A raíz de una actuación de control de CTT relativa al ejercicio 2015, la Autoridad Tributaria y Aduanera recordó que el método de deducción no puede ser cambiado cuando ha sido aplicada la prorrata definitiva, y dedujo de ello que CTT, que ya había aplicado la prorrata definitiva, estaba fuera de plazo para cambiar de método de deducción. Consideró, además, que la regularización solicitada por CTT en relación con el cambio del método de deducción no tenía ninguna base legal en el CIVA. Por ello, la mencionada administración rechazó la deducción adicional basada en el cambio de método de deducción, pero regularizó las prorratas definitivas para los años 2013 a 2015 debido al hecho de que las operaciones de pago postal de facturas efectuadas durante esos años no estaban exentas de IVA.

25 El 21 de marzo de 2018, CTT presentó una solicitud de resolución arbitral ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que los principios de efectividad y de equivalencia eran incompatibles con una interpretación del CIVA con arreglo a la cual la determinación del método de deducción solo es posible en el momento de la recepción de las facturas.

26 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los principios de neutralidad, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad a una interpretación del artículo 98, apartado 2, del [CIVA] que excluye la aplicación de dicha disposición a la alteración o regularización de deducciones ya realizadas?

2) ¿Se oponen tales principios a una normativa como el artículo 23, apartados 1, letra b), y 6, del [CIVA], que se interpreta en el sentido de que un sujeto pasivo que ha optado por un método de coeficiente o un criterio de reparto a efectos del cálculo del derecho a deducción del impuesto soportado por bienes o servicios de uso mixto y haya practicado rectificaciones sobre la base de los valores definitivos relativos al año al que se refiere la deducción, con arreglo al apartado 6 de dicha disposición, no puede modificar con carácter retroactivo esos elementos, volviendo a calcular la deducción inicial ya regularizada de conformidad con esa norma, en el marco de una liquidación retroactiva del IVA correspondiente a una actividad que inicialmente había considerado exenta?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

27 En sus observaciones escritas, el Gobierno portugués plantea dudas respecto a la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales. En efecto, por una parte, en su opinión, el órgano jurisdiccional remitente no expone las razones por las que los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad, de equivalencia y de efectividad son relevantes en el presente asunto. Por otra parte, el mencionado Gobierno considera que tales cuestiones emplazan al Tribunal de Justicia a determinar el ámbito de aplicación de disposiciones de Derecho nacional.

28 A este respecto, procede recordar que el sistema de cooperación establecido por el artículo 267 TFUE se basa en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia. En el marco de un procedimiento entablado con arreglo a dicho artículo, la interpretación de las normas nacionales incumbe a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros y no al Tribunal de Justicia, sin que corresponda a este pronunciarse sobre la compatibilidad de las normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión. En cambio, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al tribunal nacional todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que le permitan apreciar la compatibilidad de las normas de Derecho interno con la normativa de la Unión (sentencia de 15 de octubre de 2015, Iglesias Gutiérrez y Rion Bea, C-352/14 y C-353/14, EU:C:2015:691, apartado 21 y jurisprudencia citada).

29 Así pues, si bien es cierto que mediante las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se solicita literalmente al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de una disposición de Derecho interno con el Derecho de la Unión, nada impide al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente proporcionándole los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que le permitan pronunciarse sobre la compatibilidad con este del Derecho interno (sentencia de 15 de octubre de 2015, Iglesias Gutiérrez y Rion Bea, C-352/14 y C-353/14, EU:C:2015:691, apartado 22 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véase, en este sentido, el auto de 13 de diciembre de 2012, Debiasi, C-560/11, no publicado, EU:C:2012:802, apartado 23 y jurisprudencia citada).

30 Es preciso, por tanto, interpretar las cuestiones prejudiciales planteadas en el sentido de que pretenden esencialmente obtener una interpretación de la Directiva del IVA, más concretamente de sus artículos 173 y 184 a 186, a la luz de los principios del Derecho de la Unión de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

31 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 173 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción tras la fijación de la prorrata definitiva.

32 Para responder a dicha cuestión es preciso recordar que, con arreglo al artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, la prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175 de dicha Directiva, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, haciendo referencia al volumen de negocios. No obstante, en virtud del tenor del artículo 173, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, los Estados miembros podrán autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartados 49 y 50].

33 En el presente asunto, las partes no discuten que el legislador portugués, con arreglo a esta última disposición, autorizó a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios, y que CTT podía por ello elegir efectuar sus deducciones de IVA de bienes y servicios de uso mixto por el método de la prorrata o por el método de la afectación real.

34 A este respecto, cabe señalar que, con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, la aplicación del sistema de deducción del IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y de los servicios constituye una opción facultativa de la que disponen los Estados miembros para organizar su sistema tributario. No obstante, si bien los Estados miembros disfrutan de cierto margen de apreciación al elegir las medidas que deben adoptar a fin de garantizar la percepción correcta del IVA y evitar el fraude, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, apartados 22 y 23, y de 17 de mayo de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, apartado 41 y jurisprudencia citada).

35 En lo que se refiere a estos principios, es preciso recordar, ante todo, en lo que respecta al principio de proporcionalidad, que este no se opone a que un Estado miembro que haya hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho de optar por un régimen especial de tributación adopte una normativa que supedite la aplicación de dicho régimen a la obtención de una aprobación previa, desprovista de efecto retroactivo, de la Administración tributaria, y que la irretroactividad del procedimiento de aprobación no lo hace desproporcionado. Por ello, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que deniega a los sujetos pasivos la posibilidad de aplicar, tras la fijación de la prorrata definitiva, el sistema de deducción por afectación real, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA (véase, por analogía con el régimen de franquicia de las pequeñas empresas, la sentencia de 17 de mayo de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, apartados 43 a 45 y jurisprudencia citada).

36 Seguidamente, en lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, ciertamente, que los Estados miembros pueden, de conformidad con el artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, aplicar, respecto de una operación determinada, un método o un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, a condición de que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar el método basado en el volumen de negocios. Así, cualquier Estado miembro que decida autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y de los servicios debe velar por que los métodos de cálculo del derecho a deducción permitan determinar con la máxima precisión la parte del IVA correspondiente a las operaciones que dan derecho a deducción. En efecto, el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, exige que los métodos de cálculo de la deducción reflejen objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a las operaciones que dan derecho a deducción [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada].

37 No obstante, el Tribunal de Justicia ha puntualizado que el método seleccionado no debe ser necesariamente el más preciso posible, sino que debe garantizar un resultado más preciso que el que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 53 y jurisprudencia citada].

38 De ello resulta que, contrariamente a lo que alega esencialmente CTT, el principio de neutralidad fiscal no puede interpretarse en el sentido de que, en cada situación, deba buscarse el método de deducción más preciso hasta el punto de exigir el cuestionamiento sistemático del método de deducción aplicado inicialmente, incluso tras haberse fijado la prorrata definitiva.

39 Por una parte, dicha interpretación privaría completamente de sentido la facultad de los Estados miembros, prevista en el artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, de autorizar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y de los servicios, dado que la autorización se convertiría, en la práctica, en una obligación. Pues bien, a este respecto, basta recordar que dichos principios, que regulan el régimen del IVA pero a los que el legislador puede perfectamente establecer excepciones, no justifican en ninguno de los casos una interpretación que prive a tales excepciones (establecidas explícitamente por el legislador) de cualquier efecto útil (sentencia de 14 de diciembre de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, apartado 42).

40 Por otra parte, la anterior interpretación sería contraria a la jurisprudencia con arreglo a la cual la Directiva del IVA no obliga al sujeto pasivo que pueda elegir entre dos operaciones a aplicar aquella que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 73).

41 Por último, en lo que respecta al principio de seguridad jurídica, este exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiera a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse de forma indefinida (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 46, y de 17 de mayo de 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, apartado 51). Pues bien, como recuerda acertadamente el Gobierno portugués, no es razonable exigir a las autoridades tributarias que acepten en cualquier circunstancia que un sujeto pasivo pueda cambiar unilateralmente el método de deducción que utilizó para determinar los importes de IVA que puede deducir.

42 De lo anterior se desprende que el artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción de IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

43 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a la cual, tras la fijación de la prorrata definitiva de conformidad con el artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, se deniega a un sujeto pasivo la posibilidad de aplicar el método de afectación autorizado por la normativa nacional con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de esa misma Directiva para rectificar las deducciones del IVA que gravó la adquisición de bienes o servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho, en una situación en la que, por una parte, el sujeto pasivo ignoraba, cuando eligió el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad y en la que, por otra parte, el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no había finalizado aún.

44 De la resolución de remisión y de las respuestas dadas por las partes a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia se desprende que CTT, cuando optó por deducir el IVA relativo a determinados bienes y servicios por el método basado en el volumen de negocios respecto a los años controvertidos en el litigio principal, tomó en consideración el hecho de que las operaciones de pago postal de facturas que llevaba a cabo estaban exentas de IVA según la consulta de 2007. Ahora bien, en el año 2015, la autoridad tributaria competente consideró que la liberalización del mercado postal que se había producido a partir del 1 de enero de 2013 había limitado el alcance de la exención únicamente a las prestaciones de servicios efectuadas por los servicios postales públicos. Por ello, según la resolución de remisión, CTT consideró erróneamente, respecto a los años 2013 a 2015, que las operaciones de pago postal de facturas estaban exentas de IVA.

45 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, si bien solo el juez nacional es competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal y para interpretar y aplicar el Derecho nacional, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

46 En el presente asunto, la Comisión Europea, en sus observaciones escritas, y CTT, en su respuesta a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia, alegan que los servicios de pago de facturas controvertidos en el litigio principal podrían constituir operaciones de pago exentas de IVA con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA. CTT añadió el argumento de que es además ese artículo y no el artículo 132, apartado 1, letra a), de la mencionada Directiva en el que se basó la consulta de 2007 para considerar exentos dichos servicios. Corresponde por tanto al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tales servicios están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención de IVA prevista en el mencionado artículo 135, apartado 1, letra d).

47 Ahora bien, para responder a la segunda cuestión prejudicial, procede partir de la premisa, recogida en la resolución de remisión, de que tales prestaciones de servicios ya no estaban exentas a partir del 1 de enero de 2013, pero que fue únicamente en el año 2015 cuando dicha modificación se hizo patente, de modo que CTT ignoraba, en el momento en que eligió el método de deducción, que las operaciones que consideraba exentas no lo estaban en realidad.

48 A este respecto, corresponde no obstante al órgano jurisdiccional remitente comprobar si CTT actuaba de buena fe, lo que depende también, en particular, de si, a raíz de la liberalización del mercado postal portugués, eran o no previsibles los cambios respecto a la exención de las prestaciones de servicios efectuadas por los servicios públicos postales.

49 Una vez precisado lo anterior, cabe recordar, ante todo, que el artículo 184 de la Directiva del IVA establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. De acuerdo con el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, la regularización se efectuará, en particular, cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones (sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, apartado 46).

50 El mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, apartado 27). Ahora bien, el cambio de criterio respecto a la exención de los servicios de pago postal de facturas tuvo como efecto romper esa relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen. Ese cambio supuso por tanto, con respecto a los años 2013 a 2015, una modificación, a efectos del artículo 185 de la Directiva del IVA, de uno de los elementos tomados inicialmente en consideración para el cálculo de las deducciones. De ello resulta que CTT tenía derecho a la regularización con arreglo al artículo 184 de la mencionada Directiva (véase, por analogía con una operación erróneamente considerada sujeta al IVA pero exenta en realidad, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 39).

51 Se desprende también de la interpretación conjunta de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA que la regularización de las deducciones debería dar lugar a que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al importe de las deducciones que un sujeto pasivo como CTT habría tenido derecho a practicar si se hubiera tenido en cuenta inicialmente el hecho de que los servicios de pago postal de facturas no estaban exentos de IVA (véase, por analogía, la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, apartado 47).

52 A este respecto, la cuestión de si una operación concreta está exenta o no constituye un elemento esencial que un sujeto pasivo mixto debe tomar en consideración para determinar cómo debe efectuar las deducciones de IVA. A este respecto, basta señalar que el cambio de criterio respecto a la exención en una operación posterior sujeta a gravamen puede tener como efecto que determinados bienes o servicios que se consideraban destinados a un uso mixto sean, en realidad, utilizados únicamente para operaciones que originan derecho a deducción del IVA. Pues bien, se desprende claramente del tenor del artículo 173 de la Directiva del IVA que este solo se aplica a los bienes y servicios de uso mixto. En el caso de los bienes y servicios destinados a ser utilizados exclusivamente en operaciones gravadas, los sujetos pasivos pueden deducir la totalidad del impuesto que haya gravado su adquisición o entrega [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 47].

53 De ello se deduce, en el presente asunto, que se debía reconocer a CTT el derecho a cambiar el método de deducción, con el fin de poder efectuar las deducciones de IVA a las que habría tenido derecho si hubiera podido tomar en consideración inicialmente el hecho de que los servicios de pago de facturas no estaban exentos de IVA en lo que respecta a los años controvertidos en el litigio principal. A ese respecto, no puede prosperar el argumento del Gobierno portugués de que se había producido una regularización de las deducciones en la medida en que la autoridad tributaria aceptó la revisión de las prorratas definitivas para los años controvertidos en el litigio principal dado que los servicios de pago postal de facturas habían sido erróneamente considerados exentos de IVA.

54 Seguidamente, aun cuando el artículo 186 de la Directiva del IVA obliga expresamente a los Estados miembros a definir las condiciones en las que tendrá lugar la regularización del IVA, les incumbe observar el Derecho de la Unión cuando adoptan una norma nacional que determina estas modalidades de regularización, en particular sus principios fundamentales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartados 27 y 48).

55 Pues bien, el principio de neutralidad fiscal exige, como se ha recordado en el apartado 36 de la presente sentencia, que las modalidades de cálculo de la deducción del IVA reflejen objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a operaciones que generan derecho a deducción. Este principio se opone por ello a que un Estado miembro deniegue una rectificación del método de deducción del IVA en una situación como la controvertida en el litigio principal, excepto si dicha rectificación no permite determinar con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a operaciones que originan derecho a deducción.

56 Conforme al principio de proporcionalidad, el legislador nacional tiene la posibilidad de acompañar las obligaciones formales de los sujetos pasivos de sanciones que estimulen el cumplimiento de tales obligaciones por parte de estos para garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA. Ahora bien, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducir en el sistema común del IVA, una sanción consistente en denegar de forma absoluta el ejercicio del derecho a deducción que un sujeto pasivo tenía derecho a efectuar resulta desproporcionada en caso de que no se hayan demostrado fraude ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública del Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 48 y 51).

57 Pues bien, en el presente asunto, de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia no resulta ningún indicio de una práctica fraudulenta o abusiva por parte de CTT.

58 Por último, el Gobierno portugués señala que, si bien CTT tenía derecho a cambiar el método de deducción del IVA, la regularización fue solicitada fuera de plazo. En efecto, mientras que el artículo 98, apartado 2, del CIVA establece, para la modificación o regularización de las deducciones, un plazo general de cuatro años que empieza a computar desde el nacimiento del derecho a deducción o del pago en exceso del impuesto, la aplicación de ese plazo queda excluida, en su opinión, cuando la prorrata definitiva ha sido fijada con arreglo al artículo 175, apartado 3, de la Directiva del IVA.

59 A este respecto, es preciso recordar que, conforme al principio de seguridad jurídica, un plazo de preclusión cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38).

60 Pues bien, en el presente asunto, si bien no se desprende de los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente que la normativa nacional controvertida en el litigio principal prevea, en materia de IVA, un régimen diferente del establecido en otros ámbitos tributarios del Derecho interno, el principio de efectividad se opone, en cambio, a tal normativa en la medida en que esta puede privar, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo de la posibilidad de corregir sus declaraciones de IVA cuando la prorrata definitiva haya sido fijada, pese a que no ha transcurrido aún el plazo de preclusión de cuatro años fijado por esa normativa. En efecto, en tales circunstancias, el ejercicio del derecho a regularización de las deducciones del IVA, que se ha recordado en el apartado 51 de la presente sentencia, resultaría en la práctica imposible o, como mínimo, excesivamente difícil (véase, por analogía, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 40 y 41).

61 A este respecto, debe recordarse también que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión y que, aunque la obligación de interpretación conforme no puede servir de fundamento a una interpretación *contra legem* del Derecho nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, una jurisprudencia o una práctica decisoria si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con los objetivos de una directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, apartados 48 y 49).

62 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a la cual a un sujeto pasivo que realizó deducciones del IVA que había gravado la adquisición de bienes o servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho mediante el método basado en el volumen de negocios, se le deniega la posibilidad, tras la fijación de la prorrata definitiva con arreglo al artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, de aplicar el método de afectación real para rectificar dichas deducciones, en una situación en la que:

– el Estado miembro de que se trata autoriza, con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la mencionada Directiva, a los sujetos pasivos a realizar las deducciones de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho,

– el sujeto pasivo ignoraba de buena fe, cuando eligió el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad,

– el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no ha finalizado aún y

– el cambio de método de deducción permite establecer con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a las operaciones que originan derecho a deducción.

Costas

63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

1) **El artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro que autoriza con arreglo a dicha disposición a los sujetos pasivos a realizar la deducción de impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción del IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.**

2) **Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional conforme a la cual, a un sujeto pasivo que realizó deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que había gravado la adquisición de bienes o servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho mediante el método basado en el volumen de negocios, se le deniega la posibilidad, tras la fijación de la prorrata definitiva con arreglo al artículo 175, apartado 3, de dicha Directiva, de aplicar el método de afectación real para rectificar dichas deducciones, en una situación en la que:**

   – **el Estado miembro de que se trata autoriza, con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la mencionada Directiva, a los sujetos pasivos a realizar las deducciones de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho,**

   – **el sujeto pasivo ignoraba de buena fe, cuando eligió el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad,**

   – **el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no ha finalizado aún y**

   – **el cambio de método de deducción permite establecer con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a las operaciones que originan derecho a deducción.**

Firmas