



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

30 avril 2020*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Déduction de la taxe payée en amont – Article 173 – Assujetti mixte – Méthodes de déduction – Déduction au prorata – Déduction suivant l’affectation – Articles 184 à 186 – Régularisation des déductions – Modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions – Opération en aval erronément estimée exonérée de TVA – Mesure nationale interdisant le changement de méthode de déduction pour les années déjà écoulées – Délai de forclusion – Principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique, d’effectivité et de proportionnalité »

Dans l’affaire C-661/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d’arbitrage administratif), Portugal], par décision du 15 octobre 2018, parvenue à la Cour le 22 octobre 2018, dans la procédure

CTT – Correios de Portugal

contre

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. P. G. Xuereb (rapporteur), président de chambre, MM. T. von Danwitz et A. Kumin, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour CTT – Correios de Portugal, par M^e A. Fernandes de Oliveira, advogado,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes, T. Larsen et R. Campos Laires ainsi que par M^{me} P. Barros da Costa, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. S. Jiménez García, en qualité d’agent,

* Langue de procédure : le portugais.

– pour la Commission européenne, par M^{me} L. Lozano Palacios et M. B. Rechena, en qualité d'agents,
vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »), ainsi que sur les principes de neutralité fiscale, d'effectivité, d'équivalence et de proportionnalité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant CTT – Correios de Portugal (ci-après « CTT ») à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (administration des contributions et des douanes, Portugal) au sujet de la régularisation des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) opérées par CTT dans le cadre de son activité de prestation de services postaux.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Le titre IX de la directive TVA, intitulé « Exonérations », comprend, notamment, un chapitre 2 relatif aux « [e]xonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général » ainsi qu'un chapitre 3 portant sur les « [e]xonérations en faveur d'autres activités ».
- 4 L'article 132 de cette directive, qui figure au chapitre 2 du titre IX de celle-ci, dispose, à son paragraphe 1 :
« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :
a) les prestations de services et les livraisons de biens accessoires à ces prestations, à l'exception des transports de personnes et des télécommunications, effectuées par les services publics postaux ;
[...] »
- 5 L'article 135, paragraphe 1, de la directive TVA, qui figure au chapitre 3 du titre IX de cette dernière, est libellé comme suit :
« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :
[...]
d) les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances ;
[...] »

6 Le titre X de la directive TVA, intitulé « Déductions », comprend, notamment, un chapitre 2, intitulé « Prorata de déduction », dans lequel figurent les articles 173 à 175 de cette directive, ainsi qu'un chapitre 5, intitulé « Régularisation des déductions », dans lequel figurent notamment les articles 184 à 189 de ladite directive.

7 L'article 173 de la directive TVA prévoit :

« 1. En ce qui concerne les biens et les services utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction [...] et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti.

2. Les États membres peuvent prendre les mesures suivantes :

[...]

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

[...] »

8 L'article 175, paragraphe 3, de cette directive énonce :

« La fixation du prorata définitif, qui est déterminé pour chaque année au cours de l'année suivante, entraîne la régularisation des déductions opérées suivant le prorata appliqué provisoirement. »

9 L'article 184 de ladite directive précise :

« La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. »

10 L'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

« La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA [...] »

11 Aux termes de l'article 186 de cette directive :

« Les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185. »

Le droit portugais

12 L'article 9 du Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (code relatif à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après le « CIVA »), dispose :

« Sont exonérées de la taxe :

[...]

- 23) les prestations de services et livraisons de biens accessoires à ces prestations effectuées par les services publics postaux, à l'exception des télécommunications ;
- 24) les livraisons, pour leur valeur faciale, de timbres postaux en circulation ou de valeurs timbrées, ainsi que les commissions de vente y afférentes ;

[...] »

- 13 L'article 22 du CIVA, intitulé « Naissance et étendue du droit à déduction », énonce, à ses paragraphes 1 à 3 :

« 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, conformément aux dispositions des articles 7 et 8 et il s'exerce en soustrayant du montant global de la taxe due au titre des opérations taxées réalisées par l'assujetti, pendant une période de déclaration, le montant de la taxe déductible, exigible au cours de la même période.

2. Sans préjudice des dispositions de l'article 78, la déduction doit être effectuée dans la déclaration de la période ou d'une période postérieure à celle au cours de laquelle la réception des factures ou d'un reçu de paiement de la TVA faisant partie des déclarations d'importation est intervenue.

3. Si la réception des documents visés au paragraphe précédent a lieu au cours d'une période de déclaration différente de celle de leur émission, la déduction peut être effectuée, si c'est encore possible, dans la période de déclaration au cours de laquelle ils ont été émis. »

- 14 L'article 23 du CIVA, intitulé « Méthodes de déduction pour les biens à usage mixte », dispose :

« 1. Lorsque l'assujetti, dans le cadre de l'exercice de ses activités, effectue des opérations qui ouvrent droit à déduction et des opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, conformément à l'article 20, la déduction de la taxe supportée sur l'acquisition de biens et de services utilisés pour la réalisation des deux types d'opérations est déterminée de la manière suivante :

[...]

- b) Sans préjudice des dispositions du point précédent, s'agissant d'un bien ou d'un service affecté à la réalisation d'opérations résultant de l'exercice d'une activité économique prévue à l'article 2, paragraphe 1, sous a), dont une partie n'ouvre pas droit à déduction, la taxe est déductible selon un pourcentage correspondant au montant annuel des opérations ouvrant droit à déduction.

[...]

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, sous b), l'assujetti peut effectuer la déduction selon l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services utilisés, sur la base de critères objectifs permettant de déterminer le degré d'utilisation de ces biens et services dans le cadre d'opérations ouvrant droit à déduction et d'opérations n'ouvrant pas ce droit, sans préjudice de ce que la direction générale des impôts lui impose des conditions spéciales ou fasse cesser cette manière de procéder si elle constate que cela provoque ou peut provoquer des distorsions significatives de la taxation.

[...]

4. Le pourcentage de déduction visé au paragraphe 1, sous b), résulte d'une fraction comportant, dans le numérateur, le montant annuel, hors TVA, des opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 20, paragraphe 1, et dans le dénominateur, le montant annuel, hors TVA, de toutes les

opérations effectuées par l'assujetti et découlant de l'exercice d'une activité économique prévue à l'article 2, paragraphe 1, sous a), ainsi que les subventions non imposables autres que des subsides à l'équipement.

[...]

6. Le pourcentage de déduction visé au paragraphe 1, sous b), calculé provisoirement sur la base du montant des opérations réalisées au cours de l'année précédente, ainsi que la déduction effectuée conformément au paragraphe 2, calculée provisoirement sur la base des critères objectifs initialement utilisés pour appliquer la méthode de l'affectation réelle, sont rectifiés au regard des montants définitifs afférents à l'année à laquelle ils se rapportent, ce qui donne lieu à la régularisation correspondante des déductions effectuées, laquelle doit figurer sur la déclaration de la dernière période de l'année en cause. »

15 L'article 78 du CIVA, intitulé « Régularisations », prévoit, à son paragraphe 6 :

« La rectification d'erreurs matérielles ou de calcul dans l'enregistrement, qui se réfèrent aux articles 44 à 51 et 65, dans les déclarations mentionnées à l'article 41 et dans les guides ou les déclarations mentionnées à l'article 67, paragraphe 1, sous b) et c), est facultative lorsqu'il en résulte une taxe en faveur de l'assujetti, mais elle ne peut être effectuée que dans un délai de deux ans qui, dans le cas de l'exercice du droit à déduction, est compté à partir du moment où ce droit prend naissance conformément à l'article 22, paragraphe 1, et elle est obligatoire s'il en résulte une taxe en faveur de l'État. »

16 L'article 98 du CIVA, intitulé « Révision d'office et délai pour exercer le droit à déduction », dispose, à son paragraphe 2 :

« Sans préjudice de dispositions spéciales, le droit à déduction ou au remboursement de la taxe acquittée en excès ne peut être exercé qu'au cours des quatre années après la naissance du droit à déduction ou du paiement en excès de la taxe, respectivement. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

17 CTT est active sur le marché des prestations de services postaux au Portugal. Elle assume, entre autres, des obligations de service public sur ce marché.

18 Les opérations de CTT qui relèvent du service postal universel sont exonérées de TVA en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA et n'ouvrent donc pas droit à déduction. Dès lors que CTT effectue également des opérations soumises à la TVA et ouvrant droit à déduction, cette entreprise est un assujetti dit « mixte ».

19 Par un rescrit adopté au cours de l'année 2007 (ci-après le « rescrit de 2007 »), l'autorité fiscale et douanière a considéré que les services de paiement postal de factures proposés par CTT étaient exonérés de TVA. La validité de ce rescrit expirait le 31 décembre 2012.

20 Au cours de l'année 2012, le législateur portugais a procédé à la révision du régime juridique applicable à la prestation de services postaux, afin de libéraliser le marché à partir du 1^{er} janvier 2013 en application de la directive 2008/6/CE du Parlement européen et du Conseil, du 20 février 2008, modifiant la directive 97/67/CE en ce qui concerne l'achèvement du marché intérieur des services postaux de la Communauté (JO 2008, L 52, p. 3).

- 21 Néanmoins, ce n'est qu'au cours de l'année 2015 que des doutes sont apparus quant aux conséquences fiscales de la libéralisation du marché postal portugais. CTT a commencé à liquider la TVA sur les services de paiement postal de factures à partir du mois d'avril 2015 et a demandé, le 23 juin 2015, une mise à jour du rescrit de 2007.
- 22 Dans un nouveau rescrit du 20 novembre 2015, l'administration des contributions et des douanes a précisé l'incidence de la libéralisation du marché des services postaux sur l'exonération de TVA et a spécifié que les services de paiement postal de factures effectués depuis le 1^{er} janvier 2013 ne relevaient plus de l'exonération de TVA pour les services publics postaux, eu égard à l'arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).
- 23 En conséquence, au cours de l'année 2016, CTT a liquidé la TVA sur les opérations de paiement postal de factures réalisées à partir du 1^{er} janvier 2013 et a procédé à la liquidation additionnelle rétroactive de la TVA pour l'année 2013 ainsi que pour les années 2014 et 2015 moyennant le dépôt de déclarations de régularisation. En outre, lors de ces demandes de régularisation, CTT a changé de méthodologie de déduction, puisqu'une partie de la TVA auparavant déduite moyennant la méthode du prorata l'a été selon la méthode de l'affectation. Cette révision s'est traduite par une déduction supplémentaire de TVA de 1 967 567,82 euros au total.
- 24 À la suite d'une opération de contrôle de CTT concernant l'exercice 2015, l'administration des contributions et des douanes a rappelé que la méthode de déduction ne peut être changée lorsque le prorata définitif a été appliqué, et en a déduit que CTT, qui avait déjà appliqué le prorata définitif, était hors délai pour changer de méthode de déduction. En outre, elle a estimé que la régularisation demandée par CTT relative au changement de la méthode de déduction ne trouvait aucun fondement légal dans le CIVA. Cette administration a, par conséquent, refusé la déduction supplémentaire fondée sur le changement de méthode de déduction, mais a régularisé les proratas définitifs pour les années 2013 à 2015 en raison du fait que les opérations de paiement postal des factures effectuées lors de ces années n'étaient pas exonérées de TVA.
- 25 Le 21 mars 2018, CTT a déposé une demande de décision arbitrale devant la juridiction de renvoi, en faisant valoir que les principes d'effectivité et d'équivalence étaient incompatibles avec une interprétation du CIVA selon laquelle la détermination de la méthode de déduction n'est possible qu'au moment de la réception des factures.
- 26 C'est dans ce contexte que le Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunal arbitral en matière fiscale (centre d'arbitrage administratif), Portugal] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Les principes de neutralité, d'effectivité, d'équivalence et de proportionnalité s'opposent-ils à une interprétation de l'article 98, paragraphe 2, du [CIVA] selon laquelle cette disposition ne s'applique pas à des cas de modification ou de régularisation des déductions déjà effectuées ?
- 2) Ces principes s'opposent-ils à une législation telle que l'article 23, [paragraphe] 1, sous b), et [paragraphe] 6 du [CIVA], interprétés en ce sens qu'un assujetti ayant opté pour une méthode de coefficient et/ou de clé de répartition pour le calcul du droit à déduction de la taxe supportée sur des biens et des services à usage mixte et ayant effectué la rectification sur la base des montants définitifs relatifs à l'année à laquelle se rapporte la déduction, conformément audit paragraphe 6, ne peut pas modifier rétroactivement ces éléments et recalculer la déduction initiale déjà régularisée conformément à cette règle, à la suite d'une liquidation rétroactive de TVA concernant une activité qu'il avait initialement considérée comme étant exonérée ? »

Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle

- 27 Dans ses observations écrites, le gouvernement portugais émet des doutes quant à la recevabilité des questions préjudicielles. En effet, d'une part, la juridiction de renvoi n'exposerait pas les raisons pour lesquelles les principes de neutralité fiscale, de proportionnalité, d'équivalence et d'effectivité seraient pertinents en l'occurrence. D'autre part, ces questions inviteraient la Cour à déterminer le champ d'application de dispositions du droit national.
- 28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le système de coopération établi à l'article 267 TFUE est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour. Dans le cadre d'une procédure introduite en vertu de cet article, l'interprétation des dispositions nationales appartient aux juridictions des États membres et non à la Cour, et il n'incombe pas à cette dernière de se prononcer sur la compatibilité de normes de droit interne avec les dispositions du droit de l'Union. En revanche, la Cour est compétente pour fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui permettent à celle-ci d'apprécier la compatibilité de normes de droit interne avec la réglementation de l'Union (arrêt du 15 octobre 2015, Iglesias Gutiérrez et Rion Bea, C-352/14 et C-353/14, EU:C:2015:691, point 21 ainsi que jurisprudence citée).
- 29 Ainsi, si la teneur littérale des questions posées à titre préjudiciel par la juridiction de renvoi invite la Cour à se prononcer sur la compatibilité d'une disposition de droit interne avec le droit de l'Union, rien n'empêche la Cour de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi en fournissant à celle-ci les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui lui permettront de statuer elle-même sur la compatibilité du droit interne avec le droit de l'Union (arrêt du 15 octobre 2015, Iglesias Gutiérrez et Rion Bea, C-352/14 et C-353/14, EU:C:2015:691, point 22 ainsi que jurisprudence citée). En conséquence, dans la mesure où les questions portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (voir, en ce sens, ordonnance du 13 décembre 2012, Debiasi, C-560/11, non publiée, EU:C:2012:802, point 23 et jurisprudence citée).
- 30 Il convient, dès lors, de comprendre les questions posées comme visant, en substance, à l'interprétation de la directive TVA, plus particulièrement des articles 173 et 184 à 186, lus à la lumière des principes du droit de l'Union de neutralité fiscale, d'effectivité, d'équivalence et de proportionnalité.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 31 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 173 de la directive TVA, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale, d'effectivité, d'équivalence et de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre, autorisant en vertu de cette disposition les assujettis à opérer la déduction de la TVA suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, interdise à ces assujettis de changer de méthode de déduction après la fixation du prorata définitif.
- 32 Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 173, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, le prorata de déduction est déterminé, conformément aux articles 174 et 175 de cette directive, pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti par référence au chiffre d'affaires. Néanmoins, selon les termes de l'article 173, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, les États membres peuvent autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services [voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, points 49 et 50].

- 33 En l'occurrence, il n'est pas contesté que le législateur portugais a, en vertu de cette dernière disposition, autorisé les assujettis mixtes à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services, et que CTT avait donc le choix d'opérer ses déductions de TVA de biens et de services à usage mixte suivant la méthode du prorata ou suivant la méthode de l'affectation.
- 34 À cet égard, il y a lieu de relever que, en vertu de l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, l'application du système de déduction de la TVA par affectation de tout ou partie des biens et des services constitue une option facultative dont disposent les États membres pour organiser leur système d'imposition. Néanmoins, si les États membres jouissent ainsi d'une marge d'appréciation dans le choix des mesures à adopter afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude, ils sont tenus d'exercer leur compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, notamment des principes de proportionnalité, de neutralité fiscale et de sécurité juridique (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, points 22 et 23, ainsi que du 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, point 41 et jurisprudence citée).
- 35 En ce qui concerne ces principes, il convient de rappeler, tout d'abord, s'agissant du principe de proportionnalité, que celui-ci ne s'oppose pas à ce qu'un État membre ayant fait usage de la faculté d'accorder à ses assujettis le droit d'opter pour un régime particulier de taxation adopte une réglementation qui fait dépendre l'application de ce régime de l'obtention d'un agrément préalable, non rétroactif, de la part de l'administration fiscale, et que l'absence de rétroactivité de la procédure d'agrément ne rend pas cette procédure disproportionnée. Par conséquent, une législation nationale telle que celle en cause au principal, qui refuse aux assujettis la possibilité d'appliquer, après la fixation du prorata définitif, le système de déduction par affectation, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'exacte perception de la TVA (voir, par analogie avec le régime de franchise des petites entreprises, arrêt du 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, points 43 à 45 et jurisprudence citée).
- 36 Ensuite, en ce qui concerne le principe de neutralité fiscale, il ressort, certes, de la jurisprudence de la Cour que les États membres peuvent, conformément à l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112, appliquer, pour une opération donnée, une méthode ou une clé de répartition autre que la méthode fondée sur le chiffre d'affaires, à condition que, en vertu de ce principe de neutralité fiscale, cette méthode garantisse une détermination du prorata de déduction de la TVA payée en amont plus précise que celle résultant de l'application de la méthode fondée sur le chiffre d'affaires. Ainsi, tout État membre qui décide d'autoriser ou d'obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services doit veiller à ce que les modalités de calcul du droit à déduction permettent d'établir avec la plus grande précision la partie de la TVA qui est afférente à des opérations ouvrant droit à déduction. En effet, le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA exige que les modalités de calcul de la déduction reflètent objectivement la part réelle des dépenses occasionnées par l'acquisition de biens et de services à usage mixte qui peut être imputée à des opérations ouvrant droit à déduction [voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, points 51 et 52 ainsi que jurisprudence citée].
- 37 Toutefois, la Cour a précisé que la méthode choisie ne doit pas nécessairement être la plus précise possible, mais qu'elle doit pouvoir garantir un résultat plus précis que celui qui découlerait de l'application de la clé de répartition selon le chiffre d'affaires [voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, point 53 et jurisprudence citée].
- 38 Il en découle que, contrairement à ce que soutient en substance CTT, le principe de neutralité fiscale ne peut être interprété en ce sens que, dans chaque situation, la méthode de déduction la plus précise doit être recherchée, au point d'exiger la remise en cause systématique de la méthode de déduction initialement appliquée, même après que le prorata définitif a été établi.

- 39 D'une part, une telle interprétation viderait de son sens la prérogative des États membres, prévue à l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, d'autoriser les assujettis à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services, puisque l'autorisation deviendrait, en pratique, une obligation. Or, à cet égard, il suffit de rappeler que la prise en compte des principes qui régissent le système de TVA, mais auxquels le législateur peut valablement déroger, ne saurait justifier, en tout état de cause, une interprétation qui priverait une dérogation, voulue expressément par le législateur, de tout effet utile (arrêt du 14 décembre 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, point 42).
- 40 D'autre part, une telle interprétation contreviendrait à la jurisprudence selon laquelle la directive TVA n'impose pas à l'assujetti ayant le choix entre deux opérations l'obligation d'appliquer celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, point 73).
- 41 Enfin, quant au principe de sécurité juridique, celui-ci exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et à ses obligations à l'égard de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (voir, en ce sens, arrêts du 6 février 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, point 46, et du 17 mai 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, point 51). Or, ainsi que le rappelle à juste titre le gouvernement portugais, il n'apparaît pas raisonnable d'exiger des autorités fiscales qu'elles acceptent dans toutes circonstances qu'un assujetti puisse changer unilatéralement la méthode de déduction qu'il a utilisée pour déterminer les montants de TVA à déduire.
- 42 Il résulte de ce qui précède que l'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive TVA, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, autorisant en vertu de cette disposition les assujettis à opérer la déduction de la TVA suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, interdise à ces assujettis de changer de méthode de déduction de la TVA après la fixation du prorata définitif.

Sur la seconde question

- 43 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 184 à 186 de la directive TVA, lus à la lumière des principes de neutralité fiscale, d'effectivité, d'équivalence et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti se voit refuser la possibilité, après la fixation du prorata définitif en vertu de l'article 175, paragraphe 3, de cette directive, de rectifier, en utilisant la méthode de l'affectation autorisée par le droit national en vertu de l'article 173, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, des déductions de TVA ayant grevé l'acquisition de biens ou de services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, dans une situation où, d'une part, l'assujetti ignorait, lorsqu'il a fait le choix de la méthode de déduction, qu'une opération qu'il estimait exonérée ne l'était pas en réalité, et où, d'autre part, le délai général de forclusion fixé par le droit national aux fins d'opérer la régularisation des déductions n'avait pas encore expiré.
- 44 Il ressort de la décision de renvoi et des réponses données par les parties aux questions posées par la Cour que CTT, lorsqu'elle a choisi de déduire la TVA afférente à certains biens et services suivant la méthode fondée sur le chiffre d'affaires au titre des années en cause au principal, a pris en considération le fait que les opérations de paiement postal des factures qu'elle effectuait étaient, selon le rescrit de 2007, exonérées de TVA. Or, au cours de l'année 2015, l'autorité fiscale compétente a considéré que la libéralisation du marché postal survenue à compter du 1^{er} janvier 2013 avait limité la

portée de l'exonération aux seules prestations de services effectuées par les services publics postaux. Dès lors, CTT aurait erronément considéré, au titre des années 2013 à 2015, que les opérations de paiement postal des factures étaient exonérées de TVA.

- 45 À titre liminaire, il convient de rappeler que, si le juge national est seul compétent pour constater et apprécier les faits du litige au principal ainsi que pour interpréter et appliquer le droit national, il appartient à la Cour de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée).
- 46 En l'occurrence, la Commission européenne, dans ses observations écrites, et CTT, dans sa réponse aux questions posées par la Cour, font valoir que les services de paiement des factures en cause au principal pourraient constituer des opérations de paiement exonérées de TVA en vertu de l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA. CTT a ajouté que c'est d'ailleurs sur ce fondement et non pas sur celui de l'article 132, paragraphe 1, sous a), de cette directive qu'ils auraient été considérés comme étant exonérés de TVA dans le rescrit de 2007. Il appartient dès lors à la juridiction de renvoi de vérifier si ces services relèvent du champ d'application de l'exonération de TVA prévue audit article 135, paragraphe 1, sous d).
- 47 Or, il convient, aux fins de répondre à la seconde question préjudicielle, de partir de la prémisse, figurant dans la décision de renvoi, selon laquelle, si ces prestations de services n'étaient plus exonérées de TVA à compter du 1^{er} janvier 2013, ce n'est qu'au cours de l'année 2015 que cette modification est devenue apparente, de sorte que CTT ignorait, au moment où elle a fait le choix de la méthode de déduction, que les opérations qu'elle estimait exonérées ne l'étaient pas en réalité.
- 48 À cet égard, il revient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier si CTT était de bonne foi, ce qui dépend également, notamment, du point de savoir si, à la suite de la libéralisation du marché postal portugais, des changements concernant l'exonération des prestations de services effectuées par les services publics postaux étaient ou non prévisibles.
- 49 Cela étant précisé, il convient de rappeler, tout d'abord, que l'article 184 de la directive TVA prévoit que la déduction initialement opérée doit être régularisée lorsqu'elle est inférieure ou supérieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. Selon l'article 185, paragraphe 1, de cette directive, une régularisation a lieu notamment en cas de modification des éléments initialement pris en compte pour déterminer le montant de la déduction (arrêt du 16 juin 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, point 46).
- 50 Le mécanisme de régularisation prévu aux articles 184 à 186 de la directive TVA a pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (arrêt du 27 mars 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, point 27). Or, la remise en cause de l'exonération des services de paiement postal des factures a eu pour effet de rompre cette relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval. Cette remise en cause a donc opéré, pour les années 2013 à 2015, une modification, au sens de l'article 185 de la directive TVA, de l'un des éléments initialement pris en considération pour le calcul des déductions. Il en résulte que CTT disposait d'un droit à régularisation en vertu de l'article 184 de cette directive (voir, par analogie avec une opération erronément estimée sujette à la TVA mais en réalité exonérée, arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, point 39).
- 51 Il résulte également de la lecture conjointe des articles 184 et 185 de la directive TVA que la régularisation des déductions devait aboutir à ce que le montant des déductions finalement opérées corresponde au montant des déductions qu'un assujetti tel que CTT aurait été en droit d'opérer s'il

avait initialement pris en compte le fait que les services de paiement postal des factures n'étaient pas exonérés de TVA (voir, par analogie, arrêt du 16 juin 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, point 47).

- 52 À cet égard, la question de savoir si une opération déterminée est exonérée, ou non, constitue un élément essentiel pris en considération par un assujetti mixte aux fins de déterminer comment il convient d'opérer les déductions de TVA. Il suffit, à cet égard, de constater que la remise en question de l'exonération d'une opération en aval peut avoir pour effet que certains biens ou services dont on estimait qu'ils étaient destinés à un usage mixte sont, en réalité, utilisés uniquement pour des opérations ouvrant droit à déduction de TVA. Or, il résulte clairement du libellé de l'article 173 de la directive TVA que celui-ci ne s'applique qu'aux biens et aux services destinés à un usage mixte. Pour les biens et les services destinés à être utilisés exclusivement pour réaliser des opérations taxées, les assujettis sont autorisés à déduire la totalité de la taxe ayant grevé leur acquisition ou leur fourniture [voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, point 47].
- 53 Il s'ensuit, en l'occurrence, que CTT devait se voir reconnaître le droit de changer de méthode de déduction, afin de pouvoir opérer les déductions de TVA dont elle aurait été en droit de bénéficier si elle avait initialement pu prendre en compte le fait que les services de paiement postal des factures n'étaient pas exonérés de TVA au titre des années en cause au principal. À cet égard, l'argument du gouvernement portugais selon lequel une régularisation des déductions aurait eu lieu, dans la mesure où l'autorité fiscale a admis la révision des proratas définitifs pour les années en cause au principal, dès lors que les services de paiement postal des factures avaient erronément été considérés comme étant exonérés de TVA, ne saurait prospérer.
- 54 Ensuite, même si l'article 186 de la directive TVA charge expressément les États membres de définir les conditions de la régularisation de la TVA, il leur incombe, lorsqu'ils adoptent une réglementation nationale déterminant ces modalités, de respecter le droit de l'Union, en particulier ses principes fondamentaux (voir, en ce sens, arrêt du 11 avril 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, points 27 et 48).
- 55 Or, le principe de neutralité fiscale exige, ainsi qu'il a été rappelé au point 36 du présent arrêt, que les modalités de calcul de la déduction de la TVA reflètent objectivement la part réelle des dépenses occasionnées par l'acquisition de biens et de services à usage mixte qui peut être imputée à des opérations ouvrant droit à déduction. Ce principe s'oppose donc à ce qu'un État membre refuse une rectification de la méthode de déduction de la TVA dans une situation telle que celle en cause au principal, sauf si une telle rectification ne permet pas d'établir avec une plus grande précision la part de la TVA qui est afférente à des opérations ouvrant droit à déduction.
- 56 En vertu du principe de proportionnalité, le législateur national a la possibilité d'assortir les obligations formelles des assujettis de sanctions de nature à inciter ces derniers à respecter lesdites obligations, en vue d'assurer un bon fonctionnement du système de la TVA. Or, compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de TVA, une sanction consistant en un refus absolu d'exercer le droit à déduction qu'un assujetti était en droit d'opérer apparaît disproportionnée au cas où aucune fraude ni atteinte au budget de l'État ne sont établies (voir, en ce sens, arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, points 48 et 51).
- 57 Or, en l'occurrence, aucun indice d'une pratique frauduleuse ou abusive de la part de CTT ne ressort du dossier dont dispose la Cour.
- 58 Enfin, le gouvernement portugais fait observer que, si CTT avait le droit de changer de méthode de déduction de la TVA, la régularisation a été demandée hors délai. En effet, alors que l'article 98, paragraphe 2, du CIVA prévoit, pour la modification ou la régularisation des déductions, un délai

général de quatre années qui commence à courir à compter de la naissance du droit à déduction ou du paiement en excès de la taxe, l'application de ce délai serait exclue lorsque le prorata définitif a été fixé en vertu de l'article 175, paragraphe 3, de la directive TVA.

- 59 À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu du principe de sécurité juridique, un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme étant incompatible avec le régime établi par la directive TVA, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit de l'Union (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) (arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, point 38).
- 60 Or, en l'occurrence, s'il ne résulte pas des éléments fournis par la juridiction de renvoi que la réglementation nationale en cause au principal prévoit, en matière de TVA, un régime différent de celui prévu dans d'autres matières fiscales du droit interne, le principe d'effectivité s'oppose, en revanche, à une telle réglementation dans la mesure où celle-ci est susceptible de priver, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, un assujetti de la possibilité de rectifier ses déclarations de TVA lorsque le prorata définitif a été fixé, alors même que le délai de forclusion de quatre ans fixé par ladite réglementation n'est pas encore écoulé. En effet, dans de telles circonstances, l'exercice du droit à régularisation des déductions de TVA, rappelé au point 51 du présent arrêt, s'avérerait en pratique impossible ou, à tout le moins, excessivement difficile (voir, par analogie, arrêt du 26 avril 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, points 40 et 41).
- 61 À cet égard, il convient encore de rappeler que les juridictions nationales sont tenues d'interpréter, dans la mesure du possible, le droit national d'une manière conforme au droit de l'Union et que, si l'obligation d'interprétation conforme ne saurait servir de fondement à une interprétation contra legem du droit national, les juridictions nationales doivent modifier, le cas échéant, une jurisprudence ou une pratique décisionnelle si celle-ci repose sur une interprétation du droit national incompatible avec les objectifs d'une directive (voir, en ce sens, arrêt du 8 mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, points 48 et 49).
- 62 Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question préjudicielle que les articles 184 à 186 de la directive TVA, lus à la lumière des principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti ayant opéré des déductions de TVA ayant grevé l'acquisition de biens ou de services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction suivant la méthode fondée sur le chiffre d'affaires, se voit refuser la possibilité, après la fixation du prorata définitif en vertu de l'article 175, paragraphe 3, de cette directive, de rectifier ces déductions en appliquant la méthode de l'affectation, dans une situation où :
- l'État membre concerné autorise, en vertu de l'article 173, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, les assujettis à opérer les déductions de TVA suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
 - l'assujetti ignorait de bonne foi, au moment où il a fait le choix de la méthode de déduction, qu'une opération qu'il estimait exonérée ne l'était pas en réalité ;
 - le délai général de forclusion fixé par le droit national aux fins d'opérer la régularisation des déductions n'a pas encore expiré, et

- le changement de méthode de déduction permet d'établir avec une plus grande précision la partie de la TVA qui est afférente à des opérations ouvrant droit à déduction.

Sur les dépens

- ⁶³ La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

- 1) **L'article 173, paragraphe 2, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu à la lumière des principes de neutralité fiscale, de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, autorisant en vertu de cette disposition les assujettis à opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, interdise à ces assujettis de changer de méthode de déduction de la TVA après la fixation du prorata définitif.**
- 2) **Les articles 184 à 186 de la directive 2006/112, lus à la lumière des principes de neutralité fiscale, d'effectivité et de proportionnalité, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle un assujetti ayant opéré des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ayant grevé l'acquisition de biens ou de services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction suivant la méthode fondée sur le chiffre d'affaires, se voit refuser la possibilité, après la fixation du prorata définitif en vertu de l'article 175, paragraphe 3, de cette directive, de rectifier ces déductions en appliquant la méthode de l'affectation, dans une situation où :**
 - **l'État membre concerné autorise, en vertu de l'article 173, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, les assujettis à opérer les déductions de TVA suivant l'affectation de tout ou partie des biens et des services utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;**
 - **l'assujetti ignorait de bonne foi, au moment où il a fait le choix de la méthode de déduction, qu'une opération qu'il estimait exonérée ne l'était pas en réalité ;**
 - **le délai général de forclusion fixé par le droit national aux fins d'opérer la régularisation des déductions n'a pas encore expiré, et**
 - **le changement de méthode de déduction permet d'établir avec une plus grande précision la partie de la TVA qui est afférente à des opérations ouvrant droit à déduction.**

Signatures