Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 25 de julio de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167, 168 y 184 — Deducción del impuesto soportado — Regularización — Bienes inmuebles de inversión — Afectación inicial a una actividad que no confiere el derecho a deducción y luego, además, a una actividad sujeta al IVA — Organismo público — Condición de sujeto pasivo en el momento de realizar la operación sujeta al impuesto»

En el asunto C-140/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 22 de diciembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de marzo de 2017, en el procedimiento entre

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

y

Gmina Ryjewo,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas, las Sras. C. Toader y A. Prechal (Ponente) y el Sr. E. Jarašič, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Szef Krajowej Administracji Skarbowej, por los Sres. J. Kaute y B. Kołodziej, en calidad de agentes;
- en nombre del Gmina Ryjewo, por los Sres. M. Gizicki, adwokat, y B. Rasz, doradca podatkowy;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk-Szałdzińska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por Sra. F. Clotuche-Duvieusart y el Sr. ?. Habiak, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de abril de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167, 187 y 184 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), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Jefe de la Administración Tributaria Nacional, Polonia) y la Gmina Ryjewo (municipio de Ryjewo, Polonia; en lo sucesivo, «municipio») sobre una decisión del Minister Finansów (Ministerio de Hacienda, Polonia; en lo sucesivo, «Ministerio») por la que se denegó al municipio la regularización de la deducción del IVA soportado por un bien inmueble de inversión inicialmente afecto a una actividad exenta y posteriormente afecto además a una actividad sujeta al impuesto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 Según los términos del artículo 9, apartado 1, de esta Directiva:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

[...]»

6 El artículo 63 de la misma Directiva dispone:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

7 El artículo 167 de la Directiva 2006/112 está redactado así:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

8 El artículo 168 de esta Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

9 Según los términos del artículo 184 de dicha Directiva:

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

10 Según los términos del artículo 185, apartado 1, de esta misma Directiva:

«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, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.»

11 Los artículos 187 y 189 de la Directiva 2006/112 contienen normas sobre regularización de los bienes de inversión que regulan el período de regularización aplicable a los bienes inmuebles de inversión.

Derecho polaco

12 El artículo 15 de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. Serán sujetos pasivos las personas jurídicas, las entidades carentes de personalidad jurídica y las personas físicas que con carácter independiente lleven a cabo una actividad económica de las mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de dicha actividad.

2. Se considerarán actividades económicas todas las actividades propias del fabricante, del comerciante o del prestador de servicios, incluidas las actividades de extracción de recursos naturales, las actividades agrícolas y las actividades propias de las profesiones liberales. Se considerarán también actividades económicas las operaciones efectuadas con ánimo de lucro consistentes en la explotación continuada en el tiempo de bienes corporales o incorporeales y derechos con el fin de obtener ingresos.

[...]

6. No tendrán la condición de sujetos pasivos las autoridades públicas, y las entidades que las asistan, en lo que respecta a las misiones establecidas por disposiciones legales específicas y cuya realización les haya sido encomendada, excluyendo las actividades que realicen en virtud de contratos de Derecho privado.»

13 El artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para la realización de operaciones sujetas al impuesto, los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 tendrán derecho a deducción, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y en el artículo 124.»

14 El artículo 91 de esta Ley está redactado así:

«[...]

2. Cuando se trate de bienes y servicios afectos por el sujeto pasivo al inmovilizado material e inmaterial como bienes amortizables, con arreglo a las disposiciones relativas al impuesto sobre los beneficios, así como de terrenos y de derechos enfitéuticos sobre inmuebles afectos al inmovilizado material e inmaterial del adquirente, con excepción de aquellos cuyo valor inicial no sobrepase los 15 000 [eslotis polacos (PLN)], el sujeto pasivo deberá efectuar la regularización mencionada en el apartado 1 durante un período de cinco años, a contar desde el año en que comiencen a utilizarse, o de diez años en el caso de los terrenos y de los derechos enfitéuticos.

[...]

7. Los apartados 1 a 6 se aplicarán *mutatis mutandis* cuando el sujeto pasivo dispusiera del derecho a deducir la totalidad del impuesto soportado por un bien o un servicio utilizado por dicho sujeto pasivo y haya procedido a dicha deducción, o cuando no dispusiera de ese derecho a deducción, pero se haya producido con posterioridad una modificación del derecho a deducir el impuesto soportado por dicho bien o servicio.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 El municipio está registrado como sujeto pasivo del IVA desde 2005.

16 En los años 2009 y 2010, el municipio hizo construir una Casa de la Cultura. Para la construcción de este edificio, se le suministraron bienes y se le prestaron servicios, bienes y servicios por los que abonó el IVA. Una vez finalizada la construcción de la Casa de la Cultura, en 2010 se atribuyó gratuitamente su gestión al centro cultural municipal.

17 En 2014, el municipio anunció su intención de transferir este inmueble a su patrimonio y de gestionarlo directamente. Posteriormente expresó su voluntad de utilizarlo tanto a título gratuito, al servicio de la población del municipio, como a título oneroso, alquilándolo para fines comerciales. Con respecto a esta utilización onerosa, el municipio declaró expresamente su intención de emitir facturas que incluyeran el IVA. Hasta hoy, el municipio no ha deducido aun el IVA soportado por la realización de esta inversión.

18 Tras recibir una consulta tributaria vinculante del municipio, el Ministerio estimó, mediante una decisión de 28 de mayo de 2014, que con arreglo a lo dispuesto, en particular, en el artículo 91, apartados 2 y 7, de la Ley del IVA, el municipio no podía acogerse a una regularización del

derecho a deducir el IVA, en particular porque, al haber adquirido los bienes y servicios de que se trataba con objeto de poner el edificio gratuitamente a disposición del centro cultural municipal, no había adquirido el inmueble para destinarlo a una actividad económica y no había actuado, por tanto, como sujeto pasivo del IVA.

19 Mediante resolución de 18 de noviembre de 2014, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Gdansk, Polonia) estimó el recurso interpuesto por el municipio contra la decisión del Ministerio de 28 de mayo de 2014.

20 Dicho Tribunal consideró que el hecho de que el sujeto pasivo hubiera utilizado inicialmente los bienes y servicios para desarrollar actividades no sujetas al IVA no le privaba del derecho a deducir posteriormente el impuesto soportado, cuando se modificó el destino de dichos bienes y servicios y estos pasaron a utilizarse para efectuar operaciones sujetas al impuesto. A este respecto consideró que no constituía un argumento válido contra el municipio el hecho de que, en la consulta vinculante que dio origen a la decisión de 28 de mayo de 2014, al adquirir el inmueble, no hubiera declarado expresamente que tenía intención de utilizarlo para una actividad económica.

21 El tribunal remitente, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), ante el cual el Ministerio ha recurrido en casación, se pregunta si, con arreglo a los artículos 167, 168 y 184 de la Directiva 2006/112, un municipio tiene derecho a deducir, mediante regularización, el IVA soportado por sus gastos de inversión cuando el bien de inversión de que se trata se ha utilizado primero para una actividad no sujeta al IVA, en este caso para la realización de misiones que incumben al municipio como autoridad pública, y a continuación para realizar además operaciones sujetas al impuesto.

22 A este respecto, el tribunal remitente considera que, con arreglo a la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), esta pregunta debe recibir una respuesta negativa, pues de esta sentencia se deduce que un organismo de Derecho público que ha actuado como autoridad pública, y no como sujeto pasivo, al adquirir un bien de inversión no tiene derecho alguno a deducir el IVA soportado por ese bien de inversión, ni siquiera en el caso de que posteriormente dicho organismo haya actuado en su condición de sujeto pasivo.

23 A su juicio, sin embargo, la conclusión deducida de esa sentencia no parece clara desde el momento en que, en su auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), el Tribunal de Justicia estimó procedente, en principio, la regularización de las deducciones en un asunto en el que el municipio de que se trataba había modificado la afectación de un bien inmueble de inversión, en un primer momento destinado a un uso que no daba derecho a la deducción del IVA y en un segundo momento a un uso que sí confería tal derecho.

24 A este respecto, según el tribunal remitente, se plantea la cuestión de si es preciso atribuir importancia al hecho de que, en el momento de adquirir el bien de inversión, el municipio haya declarado expresamente o no su intención de utilizarlo en el futuro también para efectuar operaciones sujetas al impuesto.

25 A falta de esa declaración de intenciones, se plantea además, en su opinión, la cuestión de si la condición en que actuó la autoridad pública debe apreciarse exclusivamente en función de la primera utilización del bien de inversión o si también deben tenerse en cuenta otros criterios.

26 Dadas estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A la luz de los artículos 167, 168 y 184 y siguientes de la Directiva [2006/112], así como del

principio de neutralidad, ¿tiene derecho un municipio a la deducción (mediante regularización) del IVA soportado en relación con los gastos de inversión cuando:

- el bien de inversión producido (adquirido) se ha afectado en un primer momento a un uso no sujeto al IVA (en el marco del ejercicio de las funciones públicas del municipio en el ámbito de sus competencias), pero
- posteriormente se produce una modificación del uso del bien, que el municipio pasa a utilizar adicionalmente para operaciones sujetas al IVA?

2) ¿Tiene importancia, a efectos de la primera cuestión, que en el momento de la producción o de la adquisición del bien de inversión el municipio no manifestara explícitamente su intención de afectar dicho bien en el futuro a operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido?

3) ¿Tiene importancia, a efectos de la primera cuestión, que el bien de inversión esté afecto tanto a operaciones sujetas como a operaciones no sujetas al IVA (llevadas a cabo en el ejercicio de funciones públicas), no siendo posible la atribución objetiva de los gastos de inversión concretos a una de las operaciones mencionadas en particular?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Con estas tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168 y 184 de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un organismo de Derecho público disfrute del derecho a regularizar las deducciones del IVA que soportó por un bien inmueble de inversión en una situación como la que se contempla en el litigio principal, en la que, al adquirir dicho inmueble, por una parte, este último podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un primer momento se utilizó para actividades no gravadas y, por otra parte, el organismo público no había declarado expresamente que tuviera la intención de afectar dicho inmueble a una actividad gravada, pero tampoco había excluido tal posibilidad.

28 Para responder a esta cuestión procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos por ellos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión (véase en particular la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 37).

29 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase en este sentido la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 38 y jurisprudencia citada).

30 Como el Tribunal de Justicia ha subrayado en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 39 y jurisprudencia citada).

31 Las disposiciones del artículo 187 de la Directiva 2006/112 se refieren a situaciones de regularización de deducciones como la que es objeto del procedimiento principal, en las que un bien de inversión cuyo uso no da derecho a la deducción se afecta posteriormente a un uso que sí da derecho a la deducción (auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 23 y jurisprudencia citada).

32 El sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Directiva 2006/112, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 24 y jurisprudencia citada).

33 No obstante, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 40 y jurisprudencia citada).

34 Así, en lo que respecta a las exigencias o requisitos materiales, del artículo 168 de la Directiva 2006/112 se desprende, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que solo una persona que tenga la condición de sujeto pasivo y que actúe como tal en el momento en que adquiere un bien tiene derecho a deducción por ese bien si lo utiliza para las necesidades de sus operaciones gravadas (véanse en este sentido las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 8, y de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 18 y jurisprudencia citada).

35 Con arreglo a los artículos 63 y 167 de la Directiva 2006/112, este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega del bien (sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

36 Estos principios se aplican igualmente en el supuesto de que la persona de que se trate sea un organismo de Derecho público que reclame el derecho a regularizar las deducciones del IVA en virtud del artículo 184 y siguientes de la Directiva 2006/112 (véase en este sentido la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, apartado 39).

37 De ello resulta que un organismo público, como el municipio en el presente asunto, que al adquirir un bien de inversión actúe como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y, por consiguiente, no como sujeto pasivo, no tiene, en principio, derecho alguno a la regularización de las deducciones en relación con dicho bien, ni siquiera cuando el bien se afecte posteriormente a una actividad gravada (véase en este sentido la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, apartado 44).

38 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la cuestión de si el sujeto pasivo actuaba como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica, en el momento en que se le entregó un bien es una cuestión de hecho que corresponde analizar al tribunal remitente teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de estos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 21, y de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 21).

39 El objetivo de ese análisis consiste en verificar si el sujeto pasivo adquirió o produjo los

bienes de inversión de que se trate con la intención, confirmada por datos objetivos, de ejercer una actividad económica y, por consiguiente, actuó como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 (véase en este sentido la sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 20).

40 En el presente asunto, aunque la normativa nacional aplicable en el litigio principal establece para los bienes inmuebles de inversión un período de regularización de cinco años, o incluso de diez años, a partir del momento en que comience a utilizarse el bien que se trate, de las constataciones del tribunal remitente se desprende que la consulta vinculante del municipio se presentó cuatro años después de que el centro cultural municipal al que se había atribuido gratuitamente la gestión del inmueble comenzara a utilizarlo.

41 Además, en el presente asunto consta, a reserva de verificación por parte del tribunal remitente, que el municipio, al adquirir el bien inmueble de inversión de que se trata en el litigio principal, actuó en idénticas condiciones que un particular que deseara hacer construir un inmueble, sin recurrir para ello a las prerrogativas del poder público. De ello se deduce, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia que lo interpreta, que el municipio no actuó en su condición de autoridad pública al comprar el bien inmueble de que se trata.

42 Por lo tanto, la situación examinada en el litigio principal se distingue de la que dio lugar a la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), en la que el organismo público de que se trataba había adquirido el bien de inversión como autoridad pública, en el sentido del mencionado artículo 13, apartado 1, y, por consiguiente, no como sujeto pasivo.

43 Otra circunstancia que distingue la situación examinada en el litigio principal de la que dio lugar a esa sentencia estriba en el hecho de que, en el presente asunto, el municipio, al adquirir en 2010 el bien inmueble de inversión, ya estaba registrado desde 2005 como sujeto pasivo del IVA.

44 Por otra parte, la situación examinada en el litigio principal se distingue de la que dio lugar a la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), en la que constaba que el municipio finlandés de que se trataba había actuado como sujeto pasivo al adquirir los inmuebles, pues tales adquisiciones se efectuaron con vistas a una actividad económica, a saber, la puesta en alquiler de los inmuebles adquiridos.

45 Del mismo modo, la situación examinada en el litigio principal es distinta de la que dio lugar al auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), ya que, según se desprende del apartado 11 de ese auto, en el momento de la entrega del inmueble de que se trataba el municipio polaco en cuestión había actuado como sujeto pasivo, pues el tribunal remitente indicó que, ya durante las obras de construcción del inmueble, dicho municipio había declarado expresamente su intención de alquilarlo a una sociedad mercantil que le abonaría un alquiler.

46 En cambio, en el asunto examinado en el litigio principal, el municipio no declaró su intención de alquilar el inmueble de que se trata con fines comerciales sino después de la entrega del inmueble.

47 No obstante, si bien una declaración unívoca y explícita de la intención de afectar el bien a un uso económico, formulada en el momento de adquirirlo, puede bastar para concluir que el bien fue adquirido por un sujeto pasivo que actuaba como tal, la inexistencia de esa declaración no excluye que tal intención pueda manifestarse de manera implícita.

48 Es cierto que, en el presente asunto, en el momento de la entrega del bien inmueble de que se trata en el litigio principal la única intención expresada por el municipio era la de afectarlo a un uso público, como Casa de la Cultura. Aunque posteriormente esa intención se materializó al poner el inmueble gratuitamente a disposición del centro cultural municipal, no es menos cierto que esa afectación del inmueble no excluía en sí la posibilidad de utilizarlo para fines económicos, al menos en parte, por ejemplo, ofreciéndolo en alquiler.

49 En esa medida, la naturaleza del bien —que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 38 anterior, constituye una circunstancia que debe tenerse en cuenta para determinar si el sujeto pasivo actuó como tal en el momento en que se le entregó el bien inmueble— puede indicar que el municipio quiso actuar como sujeto pasivo.

50 Constituye igualmente un indicio en ese sentido el hecho de que, mucho antes de la entrega y adquisición del bien inmueble de que se trata en el litigio principal, el municipio ya estaba registrado como sujeto pasivo del IVA.

51 En cambio, carece en sí de importancia el hecho de que el inmueble de que se trata no se utilizara inmediatamente para operaciones gravadas, ya que la utilización que se haga del bien determina únicamente la magnitud de la deducción inicial o de la eventual regularización posterior, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (véase en este sentido la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, apartado 39).

52 Por lo tanto, aunque el tribunal remitente se refiere en su primera cuestión al hecho de que la utilización inicial del bien inmueble se realizó «en el marco del ejercicio de las funciones públicas del municipio en el ámbito de sus competencias», este hecho, suponiendo que estuviera probado —lo que niega el municipio—, no prejuzga la respuesta a una cuestión distinta, la de si esa autoridad pública actuó como sujeto pasivo en el momento en que adquirió dicho bien, obteniendo así un derecho a deducción en relación con él, pero constituye un indicio de que el municipio no actuó en su condición de sujeto pasivo.

53 En una situación como la examinada en el litigio principal, en la que, al adquirir un bien inmueble de inversión que por su naturaleza podía utilizarse tanto para actividades gravadas como para actividades no gravadas, un organismo público que tenía ya la condición de sujeto pasivo no declaró expresamente su intención de afectar dicho bien a una actividad gravada, pero tampoco excluyó tal posibilidad, el hecho de que ese bien se utilizara inicialmente para actividades no gravadas no impide que, tras el análisis de conjunto de los hechos, cuya realización incumbe al tribunal remitente —como se ha recordado en el apartado 38 anterior—, se llegue a la conclusión de que concurre el requisito establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112, según el cual el sujeto pasivo debe haber actuado en su condición de sujeto pasivo en el momento en que adquirió el bien de que se trate.

54 A este respecto, como ha indicado igualmente la Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, la comprobación de la concurrencia de este requisito en cada caso concreto debe efectuarse utilizando una acepción amplia del concepto de adquisición «en la condición de sujeto pasivo».

55 En efecto, se impone una acepción amplia de este concepto a causa de la finalidad del régimen de deducciones y, por tanto, de regularizaciones, finalidad que consiste, como se ha recordado en los apartados 29 a 31 anteriores, en garantizar la neutralidad de la carga fiscal de todas las actividades económicas, principio del que se desprende que, por regla general, todo agente económico debe poder ejercitar de inmediato su derecho a deducción por la totalidad del impuesto soportado, pues la exactitud de las deducciones puede garantizarse, en su caso,

mediante una regularización *a posteriori*.

56 Por último, la dificultad, o incluso la imposibilidad, de repartir objetivamente los gastos de inversión concretos entre operaciones gravadas y operaciones no gravadas no afecta al examen del requisito establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112, según el cual el sujeto pasivo debe haber actuado en su condición de sujeto pasivo en el momento en que adquirió el bien.

57 Regulan específicamente este reparto las normas sobre la prorrata de deducción que figuran en los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112. En principio, el cálculo de la prorrata de deducción para determinar el importe del IVA deducible se reserva a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar tanto operaciones económicas con derecho a deducción como operaciones económicas que no confieran tal derecho (véase en particular la sentencia de 14 de diciembre de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, apartado 34).

58 Además, la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42).

59 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 167, 168 y 184 de la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un organismo de Derecho público disfrute del derecho a regularizar las deducciones del IVA que soportó por un bien inmueble de inversión en una situación como la que se contempla en el litigio principal, en la que, al adquirir dicho inmueble, por una parte, este último podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un primer momento se utilizó para actividades no gravadas y, por otra parte, el organismo público no había declarado expresamente que tuviera la intención de afectar dicho inmueble a una actividad gravada, pero tampoco había excluido tal posibilidad, siempre que el análisis de conjunto de las circunstancias de hecho, cuya realización incumbe al tribunal nacional, permita concluir que concurre el requisito establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112, según el cual el sujeto pasivo debe haber actuado en su condición de sujeto pasivo en el momento en que adquirió el bien de que se trate.

Costas

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

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

Los artículos 167, 168 y 184 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un organismo de Derecho público disfrute del derecho a regularizar las deducciones del IVA que soportó por un bien inmueble de inversión en una situación como la que se contempla en el litigio principal, en la que, al adquirir dicho inmueble, por una parte, este último podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un

primer momento se utilizó para actividades no gravadas y, por otra parte, el organismo público no había declarado expresamente que tuviera la intención de afectar dicho inmueble a una actividad gravada, pero tampoco había excluido tal posibilidad, en la medida en que el análisis de conjunto de las circunstancias de hecho, cuya realización incumbe al tribunal nacional, permita concluir que concurre el requisito establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112, según el cual el sujeto pasivo debe haber actuado en su condición de sujeto pasivo en el momento en que adquirió el bien de que se trate.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.