Downloaded via the EU tax law app / web

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

25 de julho de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 167.o, 168.o e 184.o — Dedução do imposto pago a montante — Regularização — Bens de investimento imobiliário — Afetação inicial a uma atividade que não confere direito a dedução e igualmente a uma atividade sujeita a IVA — Organismo público — Qualidade de sujeito passivo no momento da operação tributável»

No processo C?140/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por decisão de 22 de dezembro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de março de 2017, no processo

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

contra

Gmina Ryjewo,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ileši?, presidente de secção, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (relatora) e E. Jaraši?nas, juízes,

advogado?geral: J. Kokott,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 11 de janeiro de 2018,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Szef Krajowej Administracji Skarbowej, por J. Kaute e B. Ko?odziej, na qualidade de agentes,

– em representação do Gmina Ryjewo, por M. Gizicki, adwokat, e B. Rasz, doradca podatkowy,

– em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk?Sza?adzi?ska, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por F. Clotuche?Duvieusart e ?. Habiak, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 19 de abril de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 167.o, 168.o e 184.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), e do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chefe da Administração Fiscal Nacional, Polónia) ao Gmina Ryjewo (Município de Ryjewo, Polónia) (a seguir «município») a respeito de uma decisão do Minister Finansów (ministro das Finanças, Polónia, a seguir «ministro») de recusar ao município a regularização da dedução do IVA pago a montante, referente a um bem de investimento imobiliário afetado, num primeiro momento, a uma atividade isenta e, em momento posterior, também a uma atividade sujeita a imposto.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112, dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Nos termos do artigo 9.o, n.o 1, desta diretiva:

«Entende?se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende?se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 O artigo 13.o, n.o 1, da referida diretiva prevê:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

[…]»

6 O artigo 63.o da mesma diretiva dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna?se exigível no momento em que é efetuada

a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

7 O artigo 167.o da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

8 O artigo 168.o desta diretiva prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado?Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado?Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

9 Nos termos do artigo 184.o da referida diretiva:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

10 Nos termos do artigo 185.o, n.o 1, da mesma diretiva:

«A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.»

11 Os artigos 187.o e 189.o da Diretiva 2006/112 contêm regras em matéria de regularização de bens de investimento relativas, nomeadamente, ao período de regularização aplicável aos bens de investimento imobiliário.

Direito polaco

12 O artigo 15.o da ustawa o podatku od towarów i us?ug (Lei relativa ao imposto sobre os bens e os serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.o 54, posição 535), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«1. São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares com uma atividade económica independente mencionada no n.o 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

2. Entende?se por atividade económica qualquer atividade dos fabricantes, comerciantes ou prestadores de serviços, incluindo as atividades de extração de recursos naturais, as atividades agrícolas e as atividades próprias das profissões liberais. Considera?se atividade económica, em especial, a exploração continuada, com fins lucrativos, de bens corpóreos ou incorpóreos.

[…]

6. Não são considerados sujeitos passivos as autoridades públicas e os órgãos que lhes estão subordinados, na medida em que exerçam funções definidas em disposições legislativas específicas e para cujo exercício foram designados, com exceção de operações realizadas em virtude de contratos de direito privado.»

13 O artigo 86.o, n.o 1, da Lei do IVA dispõe:

«Na medida em que sejam utilizados bens e serviços para a prática de operações tributáveis, o sujeito passivo referido no artigo 15.o tem o direito à dedução, sob reserva do disposto nos artigos 114.o, 119.o, n.o 4, 120.o, n.os 17 e 19, e 124.o»

14 Nos termos do artigo 91.o desta lei:

«[…]

2. No caso de bens e serviços que, [com base nas] disposições em matéria de imposto sobre o rendimento, sejam imputados pelo sujeito passivo aos ativos corpóreos ou bens incorpóreos e direitos amortizáveis, ou ainda ao património imobiliário e aos direitos de usufruto perpétuo (desde que estes integrem os ativos corpóreos ou os bens incorpóreos e direitos amortizáveis do adquirente) com exceção daqueles cujo valor de aquisição não exceda 15 000 [zlótis polacos (PLN)], o sujeito passivo deve efetuar a regularização a que se refere o n.o 1 ao longo de cinco anos consecutivos ou, no caso de património imobiliário e de direitos de usufruto perpétuo, ao longo de um período de dez anos, contados a partir do ano em que os bens de investimento foram entregues para utilização.

[…]

7. As regras previstas nos n.os 1 a 6 aplicam?se, com as necessárias adaptações, aos casos em que o sujeito passivo tinha direito a deduzir a totalidade do imposto pago a montante, relativo a bens e serviços por si utilizados, e procedeu a essa dedução, bem como nos casos em que o sujeito passivo não tinha direito a essa dedução, mas se verificou uma alteração do direito à dedução do imposto pago a montante sobre esses bens e serviços.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Desde 2005, o município está registado como sujeito passivo de IVA.

16 Em 2009 e 2010, o município construiu um centro cultural. No quadro desta construção, foram?lhe fornecidos bens e serviços pelos quais pagou IVA. Quando a construção do centro cultural ficou concluída, a respetiva gestão foi confiada, em 2010, ao serviço cultural do município, a título gratuito.

17 Em 2014, o município manifestou a intenção de transferir este edifício para o seu património e de assumir diretamente a sua gestão. Subsequentemente, o centro cultural devia, por um lado, ser posto à disposição da população municipal a título gratuito e, por outro, ser arrendado, a título oneroso, para fins comerciais. Relativamente a esta utilização a título oneroso, o município declarou expressamente a sua intenção de emitir faturas com IVA. Até à data, o município ainda não deduziu o IVA pago para a realização deste investimento.

18 Chamado a pronunciar?se pelo município no âmbito de um pedido de interpretação vinculativa das disposições fiscais, o ministro considerou, numa Decisão de 28 de maio de 2014, que, em aplicação, nomeadamente, do artigo 91.o, n.os 2 e 7, da Lei do IVA, o município podia beneficiar de uma regularização do direito a dedução do IVA, sobretudo porque, tendo adquirido os bens e serviços em causa para disponibilizar o imóvel a título gratuito ao serviço cultural, o município não tinha adquirido este bem para efeitos de uma atividade económica e, por conseguinte, não tinha atuado como sujeito passivo de IVA.

19 Por Sentença de 18 de novembro de 2014, o Wojewódzki S?d Administracyjny w Gda?sku

(Tribunal Administrativo da província de Gdansk, Polónia) deu provimento ao recurso apresentado pelo município contra a Decisão do ministro de 28 de maio de 2014.

20 Esse órgão jurisdicional considerou que a utilização inicial dos bens e serviços pelo sujeito passivo para atividades não sujeitas a IVA não o privava do direito de deduzir posteriormente o imposto pago a montante, quando o destino desses bens e serviços fosse alterado e passassem a ser utilizados para efetuar atividades tributáveis. A este respeito, não se pode opor validamente ao município que, no seu pedido que deu origem à Decisão de 28 de maio de 2014, quando adquiriu o imóvel, não declarou expressamente a sua intenção de o utilizar no âmbito de uma atividade económica.

21 Chamado a pronunciar?se no âmbito de um recurso de cassação interposto pelo ministro, o órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), interroga?se sobre a questão de saber se, em conformidade com os artigos 167.o, 168.o e 184.o da Diretiva 2006/112, um município tem o direito de deduzir, mediante regularização, o IVA pago a montante sobre despesas de investimento, quando o bem de investimento em causa foi inicialmente utilizado para uma atividade não sujeita a IVA, neste caso no âmbito da realização de missões que incumbem ao município enquanto autoridade pública e, em seguida, também para a realização de operações tributáveis.

22 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio considera que decorre do Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), que se deve responder negativamente a esta questão, na medida em que resulta desse acórdão que um organismo de direito público que atuou na qualidade de autoridade pública no momento da aquisição de um bem de investimento e não na qualidade de sujeito passivo não tem direito a dedução do IVA pago sobre esse bem, mesmo que, posteriormente, este organismo tenha atuado enquanto sujeito passivo.

23 No entanto, os ensinamentos desse acórdão tornaram?se incertos, uma vez que, por Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), o Tribunal de Justiça considerou que, num caso em que o município em questão tinha alterado a afetação de um bem de investimento imobiliário em virtude de esse bem ter sido afetado, num primeiro momento, a uma utilização que não dá direito a dedução do IVA e, num momento posterior, a uma utilização que dá esse direito, uma regularização das deduções era, em princípio, permitida.

24 A este respeito, coloca?se a questão de saber se é relevante o facto de, no momento da aquisição do bem de investimento, o município ter ou não declarado expressamente a sua intenção de o utilizar no futuro igualmente para operações tributáveis.

25 Na falta de tal expressão de intenção, coloca?se ainda a questão de saber se a qualidade em virtude da qual a autoridade pública agiu deve ser apreciada exclusivamente em função da primeira utilização do bem de investimento ou se também devem ser tidos em consideração outros critérios.

26 Foi nestas circunstâncias que o Naczelny S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) À luz dos artigos 167.o, 168.o, 184.o e seguintes da Diretiva [2006/112], bem como do princípio da neutralidade, um município tem direito à dedução (mediante regularização) do IVA pago a montante sobre as suas despesas de investimento quando:

– o bem de investimento produzido (adquirido) foi inicialmente utilizado para atividades não

[sujeitas a IVA] (no exercício das funções públicas do município no âmbito das suas competências), [mas]

– foi alterado o tipo de utilização do bem de investimento, o qual passou a ser utilizado pelo município também para operações tributáveis?

2) Para responder à primeira questão é relevante o facto de o município, no momento da produção ou da compra do bem de investimento, não ter indicado expressamente a intenção de o utilizar no futuro para operações [tributadas]?

3) Para responder à primeira questão é relevante que o bem de investimento seja utilizado quer para operações [tributadas] quer para operações não [sujeitas a IVA] (realizadas no exercício de funções públicas), e que não seja possível imputar objetivamente as despesas de investimento concretas a um dos grupos das operações mencionadas?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas três questões, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 167.o, 168.o e 184.o da Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um organismo de direito público beneficie de um direito à regularização das deduções do IVA pago sobre um bem de investimento imobiliário numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, quando esse bem foi adquirido, por um lado, podia, por natureza, ser utilizado tanto para atividades tributadas como para atividades não tributadas, mas foi utilizado, num primeiro momento, para atividades não tributadas, e, por outro, este organismo público não tinha expressamente declarado a intenção de afetar o referido bem a uma atividade tributada, mas também não tinha excluído que fosse utilizado para esse fim.

28 Para responder a esta questão, importa recordar que resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o direito dos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (v., designadamente, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.o 37).

29 O regime das deduções visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que tais atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.o 38 e jurisprudência referida).

30 Como o Tribunal de Justiça já sublinhou reiteradamente, o direito a dedução previsto nos artigos 167.o e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.o 39 e jurisprudência referida).

31 As disposições do artigo 187.o da Diretiva 2006/112 aplicam?se a situações de regularização de deduções em que, como a que está em causa no processo principal, um bem de investimento cuja utilização não dá direito a dedução é posteriormente afetado a uma utilização que confere esse direito (Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, n.o 23 e jurisprudência referida).

32 O sistema de regularização das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Diretiva 2006/112, na medida em que tem como objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal (Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Mi?dzyzdroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, n.o 24 e jurisprudência referida).

33 O direito à dedução do IVA está, porém, sujeito ao cumprimento de exigências ou condições, tanto substantivas como formais (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, n.o 40 e jurisprudência referida).

34 Assim, quanto às referidas exigências ou condições substantivas, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, resulta do artigo 168.o da Diretiva 2006/112 que só uma pessoa que tenha a qualidade de sujeito passivo e que atue enquanto tal no momento da aquisição de um bem tem um direito à dedução relativamente a esse bem e pode deduzir o IVA devido ou pago por esse bem, desde que o utilize para realizar as suas operações tributadas (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de julho de 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, n.o 8, e de 22 de outubro de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, n.o 18 e jurisprudência referida).

35 Em conformidade com os artigos 63.o e 167.o da Diretiva 2006/112, o direito a dedução constitui?se no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, ou seja, no momento da entrega do bem (Acórdão de 22 de março de 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, n.o 36 e jurisprudência referida).

36 Estes princípios são igualmente aplicáveis numa situação em que a pessoa em causa é um organismo de direito público que reclama um direito à regularização das deduções do IVA ao abrigo do artigo 184.o e seguintes da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, n.o 39).

37 Daqui resulta que, quando um organismo público, como, no caso em apreço, o município, no momento da aquisição de um bem de investimento, atua enquanto autoridade pública, na aceção do artigo 13.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112, e, por conseguinte, na qualidade de sujeito não passivo, não dispõe, em princípio, do direito de regularizar as deduções em relação a esse bem, ainda que, posteriormente, este seja afetado a uma atividade tributada (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C?378/02, EU:C:2005:335, n.o 44).

38 Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a questão de saber se, no momento em que o bem lhe foi entregue, o sujeito passivo agiu nessa qualidade, ou seja, para poder exercer uma atividade económica, constitui uma questão de facto que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio examinar, tendo em conta todos os dados do caso, entre os quais figuram a natureza dos bens visados e o período decorrido entre a aquisição dos bens e a sua utilização para as atividades económicas do sujeito passivo (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 11 de julho de 1991, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, n.o 21, e de 22 de outubro de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, n.o 21).

39 Este exame visa verificar se o sujeito passivo adquiriu ou produziu os bens de investimento em causa com a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica e atuou, por conseguinte, enquanto sujeito passivo, na aceção do artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, n.o 20).

40 No caso em apreço, embora a legislação nacional aplicável no processo principal preveja, para os bens de investimento imobiliário, um período de regularização de cinco ou mesmo de dez

anos a contar do início da utilização do bem em questão, resulta das constatações do órgão jurisdicional de reenvio que o pedido do município foi apresentado quatro anos após o início da utilização do imóvel pelo serviço cultural do município, a quem foi atribuída a respetiva gestão a título gratuito.

41 Além disso e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, é pacífico que, no caso em apreço, o município, quando adquiriu o bem de investimento imobiliário em causa no processo principal, atuou nas mesmas condições que um particular que tencionasse mandar construir um edifício, sem recorrer, para esse efeito, às prerrogativas do poder público. Daqui resulta, em conformidade com o artigo 13.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112 e a jurisprudência na matéria, que o município, quando comprou o bem imobiliário em causa, não atuou na qualidade de autoridade pública.

42 Consequentemente, a situação em causa no processo principal distingue?se da que deu origem ao Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), na qual o organismo público em causa tinha adquirido o bem de investimento enquanto autoridade pública, na aceção do referido artigo 13.o, n.o 1, e, por conseguinte, na qualidade de sujeito não passivo.

43 Outro elemento que distingue a situação em causa no processo principal da que deu origem ao referido acórdão reside no facto de que, no caso em apreço, o município, quando adquiriu, em 2010, o bem de investimento imobiliário, já estava registado desde 2005 como sujeito passivo de IVA.

44 Por outro lado, a situação em causa no processo principal distingue?se da que deu origem ao Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214), na qual era pacífico que a cidade finlandesa em causa tinha atuado, no momento das aquisições imobiliárias, na qualidade de sujeito passivo, tendo essas aquisições sido efetuadas no quadro de uma atividade económica, a saber, o arrendamento de edifícios que tinham sido objeto dessas aquisições.

45 De igual modo, a situação em causa no processo principal é diferente da que deu origem ao Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), uma vez que, como resulta do n.o 11 deste despacho, no momento da entrega do imóvel em questão, o município polaco em causa tinha atuado enquanto sujeito passivo, tendo o órgão jurisdicional de reenvio salientado que, já durante os trabalhos de construção do imóvel, o referido município tinha declarado expressamente pretender locar o imóvel a uma sociedade de direito comercial que lhe pagaria uma renda.

46 Em contrapartida, no âmbito do processo principal, só após a entrega do imóvel em causa é que o município declarou pretender locá?lo para fins comerciais.

47 Todavia, se é certo que uma declaração inequívoca e expressa da intenção de afetar o bem a uma utilização económica aquando da respetiva aquisição pode ser suficiente para concluir que o bem foi adquirido pelo sujeito passivo atuando enquanto tal, a falta de uma tal declaração não exclui que essa intenção possa revelar?se de maneira implícita.

48 É ponto assente que, no caso em apreço, no momento da entrega do bem imobiliário em causa no processo principal, a única intenção manifestada pelo município era afetar este a uma utilização pública, enquanto centro cultural. Embora, posteriormente, esta intenção se tenha concretizado pela disponibilização a título gratuito deste bem em proveito do serviço cultural do município, a verdade é que a referida afetação não excluía, por si só, que esse bem fosse utilizado, pelo menos em parte, para fins económicos, por exemplo no âmbito de uma operação

de arrendamento.

49 Nesta medida, a natureza do bem que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.o 38 do presente acórdão, é um elemento que deve ser tido em conta quando se trata de determinar se, no momento em que o bem imobiliário lhe foi entregue, o sujeito passivo atuou enquanto tal é suscetível de indicar que o município pretendeu atuar enquanto sujeito passivo.

50 Do mesmo modo, o facto de, muito antes da entrega e da aquisição do bem imobiliário em causa no processo principal, o município já estar registado como sujeito passivo de IVA é um indício neste sentido.

51 Em contrapartida, em si mesmo não é importante que o bem em causa não tenha sido imediatamente utilizado para operações tributadas, uma vez que a utilização que é feita do bem apenas determina o alcance da dedução inicial ou da eventual regularização subsequente, mas não afeta a constituição do direito a dedução (v., neste sentido, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, n.o 39).

52 Consequentemente, embora, no âmbito da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio se refira ao facto de a utilização inicial do bem imobiliário ter sido feita «no exercício das funções públicas do município no âmbito das suas competências», este facto, admitindo que se verifica, o que é contestado pelo município, não é pertinente para a apreciação da questão distinta de saber se, no momento em que adquiriu o bem, esta autoridade pública atuou na qualidade de sujeito passivo, o que lhe conferiria um direito a dedução em relação a esse bem, mas constitui um indício de que o município não atuou na sua qualidade de sujeito passivo.

53 Numa situação como a que está em causa no processo principal, em que, no momento da aquisição de um bem de investimento imobiliário que, por natureza, pode ser utilizado tanto para atividades tributadas como para atividades não tributadas, um organismo público que já tenha a qualidade de sujeito passivo não declarou expressamente a intenção de afetar esse bem a uma atividade tributada, mas também não excluiu que esse bem fosse utilizado para esse fim, uma utilização inicial desse bem para atividades não tributadas não obsta a que se conclua, no termo de um exame do conjunto dos factos que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, como foi recordado no n.o 38 do presente acórdão, que está satisfeita a condição imposta pelo artigo 168.o da Diretiva 2006/112, segundo a qual o sujeito passivo deve ter atuado nessa qualidade no momento em que adquiriu o bem em causa.

54 A este respeito, como também salientou a advogada?geral no n.o 55 das suas conclusões, a verificação, em cada caso concreto, de que esta condição está preenchida deve ser efetuada utilizando uma aceção ampla do conceito de aquisição na «qualidade de sujeito passivo».

55 Com efeito, o caráter abrangente de tal aceção impõe?se atendendo à finalidade do regime das deduções e, por conseguinte, das regularizações que, como foi recordado nos n.os 29 a 31 do presente acórdão, consiste em assegurar a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas, princípio do qual decorre que, regra geral, os operadores devem poder exercer imediatamente o seu direito a dedução em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, podendo a exatidão das deduções, se for caso disso, ser garantida *a posteriori* através de uma regularização.

56 Por último, a análise da condição estabelecida pelo artigo 168.o da Diretiva 2006/112, segundo a qual o sujeito passivo deve ter atuado nessa qualidade no momento em que adquiriu um bem, não é afetada pelo facto de ser difícil, ou mesmo impossível, repartir objetivamente as despesas de investimento concretas entre operações tributadas e operações não tributadas.

57 Esta repartição é especificamente regulada pelas regras relativas ao *pro rata* de dedução contidas nos artigos 173.o a 175.o da Diretiva 2006/112. O cálculo de um *pro rata* de dedução para determinar o montante do IVA dedutível é, em princípio, reservado aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar simultaneamente operações económicas que dão direito a dedução e operações que não dão direito a dedução (v., designadamente, Acórdão de 14 de dezembro de 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, n.o 34).

58 Além disso, a determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas faz parte do poder de apreciação dos Estados?Membros, que, no exercício desse poder, devem ter em conta a finalidade e a economia desta diretiva e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades (Acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, n.o 42).

59 Consequentemente, há que responder às questões submetidas que os artigos 167.o, 168.o e 184.o da Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade do IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um organismo de direito público beneficie de um direito à regularização das deduções do IVA pago sobre um bem de investimento imobiliário numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, quando esse bem foi adquirido, por um lado, podia, por natureza, ser utilizado tanto para atividades tributadas como para atividades não tributadas, mas foi utilizado, num primeiro momento, para atividades não tributadas, e, por outro, este organismo público não tinha expressamente declarado a intenção de afetar o referido bem a uma atividade tributada, mas também não tinha excluído que fosse utilizado para esse fim, desde que resulte de um exame de todas as circunstâncias de facto, que incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar, que está preenchida a condição estabelecida pelo artigo 168.o da Diretiva 2006/112, segundo a qual o sujeito passivo deve ter atuado na qualidade de sujeito passivo no momento em que procedeu a esta aquisição.

Quanto às despesas

60 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

Os artigos 167.º, 168.º e 184.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que um organismo de direito público beneficie de um direito à regularização das deduções do IVA pago sobre um bem de investimento imobiliário numa situação, como a que está em causa no processo principal, em que, quando esse bem foi adquirido, por um lado, podia, por natureza, ser utilizado tanto para atividades tributadas como para atividades não tributadas, mas foi utilizado, num primeiro momento, para atividades não tributadas, e, por outro, este organismo público não tinha expressamente declarado a intenção de afetar o referido bem a uma atividade tributada, mas também não tinha excluído que fosse utilizado para esse fim, desde que resulte de um exame de todas as circunstâncias de facto, que incumbe ao órgão jurisdicional nacional efetuar, que está preenchida a condição estabelecida pelo artigo 168.º da Diretiva 2006/112, segundo a qual o sujeito passivo deve ter atuado na qualidade de sujeito passivo no momento em que procedeu a esta aquisição.

Assinaturas

* Língua do processo: polaco.