

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 8 de mayo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168, letra a) — Deducción del impuesto soportado — Principio de neutralidad del IVA — Sujeto pasivo que realiza indistintamente actividades económicas y no económicas — Bienes y servicios adquiridos para la realización a la vez de operaciones sujetas al IVA y de operaciones no sujetas al IVA — Inexistencia de criterios de reparto en la normativa nacional — Principio de legalidad tributaria»

En el asunto C-566/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 10 de julio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

y

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, las Sras. A. Prechal y C. Toader y los Sres. A. Rosas (Ponente) y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sra. R. Šereš, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de septiembre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, por los Sres. P. Koźmiński y K. Ziemiński, radcowie prawni, y por el Sr. P. Kaźmierczak, doradca podatkowy;
- en nombre del Szef Krajowej Administracji Skarbowej, por los Sres. B. Koździej y J. Kaute;
- 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 las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Siewierska, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de diciembre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre la Zwi?zek Gmin Zag??bia Miedzowego w Polkowicach (mancomunidad de municipios de la cuenca del cobre en Polkowice; en lo sucesivo, «mancomunidad de municipios») y el Szef Krajowej Administracji Skarbowej (director de la Administración tributaria nacional; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con una consulta tributaria acerca del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava la adquisición de bienes y servicios por parte de la mancomunidad de municipios para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA (en lo sucesivo, «gastos mixtos»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El título III de la Directiva IVA lleva el epígrafe «Sujetos pasivos». Incardinado en ese título, el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva prevé:

«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.»

4 Incluido en ese mismo título, el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva dispone:

«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.»

5 El título X de la misma Directiva, con la rúbrica «Deducciones», contiene cinco capítulos, el primero de los cuales se titula «Nacimiento y alcance del derecho a deducir». Comprendido en ese capítulo, el artículo 168 establece lo siguiente:

«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;

[...]»

6 El capítulo 2 de este mismo título lleva por rúbrica «Prorrata de deducción». Contenido en ese capítulo, el artículo 173 de la Directiva IVA preceptúa:

«1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en [el artículo] 168 [...] y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

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

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

- a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, y a llevar obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

7 Los artículos 174 y 175 de esa Directiva se refieren al cálculo de la prorrata de deducción.

Derecho polaco

Constitución de la República de Polonia

8 En virtud del artículo 217 de la Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Constitución de la República de Polonia), de 2 de abril de 1997 (Dz. U. n.º 78, partida 483), mediante ley se determinará la sujeción a los impuestos y a otras contribuciones. La ley determinará los sujetos pasivos, las bases imponibles, los tipos de gravamen, los principios de concesión de ventajas fiscales y amortizaciones y las categorías de sujetos pasivos exentos de impuesto.

Ley del IVA

9 Con arreglo al artículo 15, apartado 6, 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 177, partida 1054), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«No se considerarán sujetos pasivos las autoridades públicas, y las entidades que las asistan, en lo que respecta a las misiones establecidas por disposiciones específicas y cuya ejecución les haya sido encomendada, excluyendo las actividades que realicen en virtud de contratos de Derecho privado.»

10 A tenor del artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas, los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 tendrán derecho a deducir del importe de la deuda tributaria el importe del impuesto soportado [...].»

11 El artículo 90, apartados 1 a 3, de esa Ley prevé:

«1. Por lo que respecta a los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para operaciones que dan derecho a deducción del impuesto devengado y para operaciones que no dan lugar a tal derecho, el sujeto pasivo deberá indicar por separado los importes del impuesto pagado respecto a las operaciones que dan derecho a deducción del impuesto devengado.

2. Si resultara imposible distinguir la totalidad o parte de los importes a los que se refiere el apartado 1, el sujeto pasivo podrá deducir del importe del impuesto devengado la parte del importe del impuesto soportado que pueda imputarse, a prorrata, a operaciones que dan derecho a deducción del impuesto devengado [...].

3. La prorrata mencionada en el apartado 2 viene determinada como la parte del volumen de negocios anual obtenido mediante operaciones con derecho a deducción del importe del impuesto devengado, que se calcula sobre la base del volumen de negocios anual total, el cual cubre tanto las operaciones con derecho a deducción del importe del impuesto devengado como las operaciones sin derecho a deducción.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 De la resolución de remisión se desprende que la mancomunidad de municipios es una persona jurídica, constituida de conformidad con la normativa polaca, que cumple determinadas funciones públicas que incumben a los municipios que son miembros de la misma. Entre sus atribuciones figuran, en particular, la planificación y la ejecución de tareas en el ámbito de la gestión de residuos municipales en el territorio de sus miembros. Esas actividades, financiadas mediante un canon percibido por los municipios, no constituyen actividades económicas comprendidas en el sistema común del IVA y, debido a ello, no están sujetas a dicho impuesto.

13 A partir de 2013, la mancomunidad de municipios prestó servicios adicionales a los particulares consistentes, entre otros, en equipar inmuebles de contenedores adecuados para residuos mixtos y en servicios de recogida y de transporte de contenedores de residuos verdes así como de residuos de construcción y de demolición. La prestación de estos servicios constituye una actividad económica comprendida en el sistema común del IVA. Los ingresos que la mancomunidad de municipios obtuvo de esa actividad económica ascendían, en los ejercicios de 2013 a 2015, a un total anual, respectivamente, de 59 368,18 zlotys polacos (PLN) (aproximadamente 13 845 euros), de 372 166,48 PLN (aproximadamente 86 796 euros) y de 386 393,79 PLN (aproximadamente 90 114 euros).

14 Durante esos ejercicios fiscales, la mancomunidad de municipios incurrió en gastos relacionados en particular con el funcionamiento de esa entidad y con la gestión de los residuos. Una parte de estos se refería a gastos mixtos. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que tales gastos no pueden imputarse exclusivamente a las operaciones no económicas ejecutadas por la mancomunidad de municipios, que no están comprendidas en el sistema común del IVA, ni a sus operaciones económicas, a saber, operaciones sujetas al IVA.

15 Al albergar dudas acerca de los importes que pudiera deber en concepto de IVA por los ejercicios de 2013 a 2015, la mancomunidad de municipios formuló una consulta tributaria ante la autoridad tributaria relativa a la interpretación de la Ley del IVA. En su respuesta a la consulta

tributaria de 17 de octubre de 2016, la autoridad tributaria consideró que, al tratarse de gastos mixtos, la mancomunidad de municipios debe proceder, en un primer momento, a un desglose del IVA soportado para determinar el importe de ese impuesto relacionado con su actividad económica. A falta de normas de Derecho nacional al respecto, incumbe al sujeto pasivo elegir un método adecuado que le permita desglosar los importes del IVA soportado entre sus actividades económicas y sus actividades no económicas. Para establecer el importe del IVA deducible, procede aplicar, en un segundo momento, la prorrata prevista en el artículo 90, apartado 3, de la Ley del IVA atinente a las actividades económicas para determinar, en su caso, los importes respectivos del IVA soportado, en relación, por un lado, con las operaciones sujetas a impuesto que dan derecho a deducción y, por otro lado, con las operaciones exentas que no dan lugar a tal derecho.

16 La mancomunidad de municipios interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia), con el objeto de obtener la anulación de la mencionada respuesta a la consulta tributaria, basado en la infracción del artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA. Se basó en particular en el hecho de que, por lo que respecta a los gastos mixtos, esa Ley no prevé ninguna norma de reparto del IVA soportado en función de que los gastos se refieran a las actividades económicas o a las actividades no económicas del sujeto pasivo. De este modo, la mancomunidad de municipios sostiene, por un lado, que no puede estar obligada a aplicar un método de reparto del IVA soportado por gastos mixtos. Por otro lado, arguye que el derecho a deducción relativo a los citados gastos no puede, en consecuencia, limitarse más allá de la prorrata prevista en el artículo 90 de la Ley del IVA, referente a las actividades económicas sujetas a ese impuesto o exentas del mismo.

17 A la vista de esos elementos, el órgano jurisdiccional remitente señala que, hasta el 1 de enero de 2016, a excepción de las normas previstas en los artículos 90 y 91 de la Ley del IVA, el legislador polaco no había adoptado ninguna otra norma relativa al desglose del IVA soportado por gastos mixtos. Afirma que, a raíz de las modificaciones aportadas a la Ley del IVA, que entraron en vigor el 1 de enero de 2016, dicha cuestión ha quedado solventada, pero esas nuevas disposiciones no son aplicables a los ejercicios fiscales de 2013 a 2015, objeto del litigio del que conoce.

18 Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que la Directiva IVA no contiene normas relativas al reparto de los importes del impuesto soportado por los gastos mixtos del sujeto pasivo. A su juicio, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, como la Directiva IVA guarda silencio a este respecto, corresponde a los Estados miembros determinar el método y los criterios de tal reparto, con observancia del Derecho de la Unión y de los principios subyacentes en el sistema común del IVA.

19 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) consideró, en una sentencia de 24 de octubre de 2011, que, a falta de tales criterios en el Derecho nacional, el sujeto pasivo debía disponer de un derecho a deducir íntegramente el IVA, incluida la parte del impuesto soportado relacionada con operaciones que no están comprendidas en el sistema común del IVA. Aquel afirma que este último órgano jurisdiccional, basándose en particular en el principio de legalidad en materia de impuestos y exacciones públicas y de fijación de los tipos de gravamen, consagrado en el artículo 217 de la Constitución de la República de Polonia, determinó que, antes de la entrada en vigor de las modificaciones aportadas a la Ley del IVA, el 1 de enero de 2016, el incumplimiento de los criterios establecidos con arreglo a esas modificaciones no puede reprocharse a los sujetos pasivos.

20 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la compatibilidad de tal interpretación del Derecho nacional con la Directiva IVA. Este órgano jurisdiccional señala, en particular, que el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA, al igual que el artículo 168 de esa Directiva que pretende transponer al Derecho nacional, indica de modo expreso que el derecho a deducción del IVA está aparejado únicamente a las operaciones sujetas al IVA.

21 Entre otras cosas, el órgano jurisdiccional remitente considera que la inexistencia, en Derecho nacional, de disposiciones «técnicas» relativas al desglose, entre actividades económicas y actividades no económicas, de los importes del IVA soportado por gastos mixtos no puede llevar a que, en una situación de ese tipo, los sujetos pasivos dispongan no obstante del derecho a deducir ese impuesto en su totalidad. Según este órgano jurisdiccional, esa práctica nacional va contra el tenor literal del artículo 168 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad del IVA, y ello, en particular, en la medida en que, por lo que respecta al asunto del que conoce, tal práctica confiere una ventaja indebida a la mancomunidad de municipios. El órgano jurisdiccional remitente señala, por otra parte, que la postura expresada por la autoridad tributaria según la cual el sujeto pasivo, en una situación de ese tipo, tiene la posibilidad de elegir el método más adecuado a efectos del desglose le parece conforme con la Directiva IVA.

22 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen el artículo 168, letra a), de la Directiva [IVA] y el principio de neutralidad del IVA a una práctica nacional que concede el derecho a la deducción plena del IVA soportado en relación con la adquisición de bienes y servicios utilizados tanto en operaciones sujetas al IVA (gravadas y exentas) como en operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho impuesto, teniendo en cuenta que la legislación nacional no prevé ningún método ni criterio para el reparto de las cuotas soportadas entre estos tipos de operaciones?»

Sobre la cuestión prejudicial

23 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir en su totalidad el impuesto soportado por gastos mixtos, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionado, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas.

24 Para responder a esa cuestión prejudicial, procede recordar, con carácter preliminar, los fundamentos jurídicos del derecho a deducción del IVA, tal como se desprenden de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

25 En primer lugar, las modalidades relativas al derecho a deducción están reguladas, en particular, por el artículo 168 de la Directiva IVA. Según la letra a) de ese artículo, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor las cuotas del IVA devengado o pagado 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, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

26 En efecto, la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA se basa en la neutralidad. Únicamente los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto

pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. En otros términos, la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, apartado 24 y jurisprudencia citada).

27 De este modo, la existencia de un derecho a deducción presupone, por un lado, que el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere un bien o un servicio y lo utiliza para las necesidades de su actividad económica (véase, en particular, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 69). Por otro lado, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar, por regla general, directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En definitiva, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 23 y 24).

28 En segundo lugar, en el supuesto en que un sujeto pasivo utilice bienes y servicios para efectuar a la vez operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas sin tal derecho, a saber, operaciones exentas, los artículos 173 a 175 de la Directiva IVA prevén normas que permiten determinar la parte del IVA deducible, que debe ser proporcional al importe relativo a las operaciones económicas del sujeto pasivo gravadas. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que esas normas se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas, desglosando, de esas actividades, entre aquellas, gravadas, que dan derecho a deducción y aquellas, exentas, que no dan lugar a tal derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 27). En cambio, a fin de no comprometer el objetivo de neutralidad que el sistema común del IVA garantiza, las operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplado en estas últimas disposiciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 32; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 44, y de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54).

29 En tercer lugar, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, habida cuenta del silencio de la Directiva IVA a este respecto, 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. En el ejercicio de dicha facultad, estos 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58 y jurisprudencia citada).

30 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, durante los ejercicios fiscales de que se trata en el litigio principal, la normativa en vigor en Polonia no contenía normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose, entre actividades económicas y actividades no económicas, del IVA soportado por gastos mixtos. Basándose en esta falta de normativa nacional, la mancomunidad de municipios sostiene ante el órgano jurisdiccional remitente que no puede exigirse que lleve a cabo ese desglose y que, por tanto, tiene derecho a deducir la totalidad del impuesto por ese tipo de gastos.

31 Por tanto, procede examinar si esa inexistencia de normativa nacional hace que un sujeto pasivo, como la mancomunidad de municipios, esté, por ese mero hecho, autorizada a deducir en su totalidad el IVA soportado por gastos mixtos.

32 De entrada, debe subrayarse que la obligación que incumbe a un sujeto pasivo de desglosar los importes del IVA soportado entre actividades económicas y no económicas se desprende del propio tenor literal del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA. En efecto, esa disposición prevé el derecho a deducción del impuesto soportado únicamente si los bienes y los servicios se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

33 Tal como resulta en particular de la jurisprudencia citada en el apartado 26 de la presente sentencia, cuando se utilizan bienes o servicios adquiridos por un sujeto pasivo para las necesidades de operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no puede haber percepción del impuesto repercutido ni deducción del impuesto soportado.

34 Ciertamente, la Directiva IVA no prevé normas específicas sobre los criterios y métodos de desglose, entre actividades económicas y no económicas, del IVA soportado por gastos mixtos. De este modo, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación por lo que respecta a la elección de esos criterios o métodos de desglose.

35 No obstante, la mera inexistencia de esas normas, en la normativa fiscal aplicable, no significa sin embargo que un sujeto pasivo tenga derecho a deducir en su totalidad el IVA por tales gastos por lo que respecta también a la parte del impuesto soportado relacionado con las operaciones no comprendidas en el sistema común del IVA. Conceder ese derecho a deducción íntegra ampliaría el alcance del citado derecho, lo que sería contrario a los principios básicos del sistema común del IVA.

36 En efecto, tal como señaló la Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones, permitir a un sujeto pasivo, como la mancomunidad de municipios, que ejerce actividades tanto económicas como no económicas, deducir íntegramente el IVA soportado por gastos mixtos le concedería una ventaja contraria al principio de neutralidad fiscal, principio que, según el Tribunal de Justicia, constituye la traducción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 41 y jurisprudencia citada).

37 De ello se desprende que la inexistencia, en la normativa de un Estado miembro, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose, entre actividades económicas y no económicas, del IVA soportado no puede, por principio, incidir en el alcance del derecho a deducción previsto en el artículo 168 de la Directiva IVA.

38 El órgano jurisdiccional remitente señala no obstante que la práctica nacional consistente en conceder un derecho a deducción total, por lo que respecta a los gastos mixtos, está motivada por una interpretación del artículo 217 de la Constitución de la República de Polonia, que consagra el principio de legalidad tributaria.

39 A este respecto, procede señalar que, tal como resulta de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, el principio de legalidad tributaria puede considerarse parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión, como principio general del Derecho. Aunque ese principio exige, como indicó la Abogado General en el punto 110 de sus conclusiones, que toda obligación de pago de un impuesto, como el IVA, y todos los elementos esenciales que definen las características fundamentales de este, estén previstos por la ley, dicho principio no exige que todos los aspectos técnicos de la imposición estén regulados de modo exhaustivo, siempre que las normas establecidas por la ley permitan al sujeto pasivo prever y calcular el importe del impuesto devengado y determinar el momento en que será exigible.

40 En consecuencia, la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de reglas técnicas que revistan carácter accesorio respecto de un elemento esencial del impuesto no constituye, en sí misma, una vulneración del principio de legalidad tributaria como principio general del Derecho de la Unión. Del mismo modo, el hecho de que la normativa fiscal aplicable haya dejado al sujeto pasivo la elección entre varias líneas de conducta posibles para poder acogerse a un derecho no puede considerarse, en sí mismo, contrario a ese principio.

41 Al tratarse de un elemento esencial de un impuesto que ha sido objeto de armonización por el legislador de la Unión, como el IVA, la cuestión de cuáles son los elementos de este que debe prever la ley es una cuestión que debe examinarse a la luz del principio de legalidad tributaria como principio general del Derecho de la Unión, y no sobre la base de una interpretación de ese principio en Derecho nacional.

42 Por lo que respecta, más específicamente, al derecho a deducción, este constituye un elemento esencial de la obligación de pago del IVA. El alcance de dicho derecho está fijado claramente en el artículo 168 de la Directiva IVA. Como subrayó el Tribunal de Justicia, esa disposición indica con precisión los requisitos para el nacimiento y la extensión del derecho a deducción y no deja a los Estados miembros margen alguno de apreciación en cuanto a su aplicación (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2005, Comisión/Reino Unido, C-33/03, EU:C:2005:144, apartado 16 y jurisprudencia citada).

43 Por tanto, siempre que el sujeto pasivo pueda establecer, sobre la base de la normativa fiscal aplicable, el alcance preciso del derecho a deducción, no puede considerarse que la obligación que pesa sobre él de determinar, entre sus gastos mixtos, la parte de estos que se

refiere a operaciones económicas sea contraria al principio de legalidad tributaria. En efecto, esa exigencia no reviste, en el sistema común del IVA, un carácter esencial que defina alguna de las características fundamentales del IVA, que deba por ello estar expresamente prevista por la normativa fiscal aplicable, sino únicamente un carácter accesorio, como requisito previo que debe cumplir el sujeto pasivo para acogerse a un derecho a deducción.

44 Aun cuando corresponde, en definitiva, al órgano jurisdiccional remitente apreciar, en el marco del litigio principal, si se satisfacen las exigencias que derivan del principio de legalidad tributaria contempladas en los apartados anteriores, incumbe al Tribunal de Justicia dar todas las indicaciones necesarias relativas al Derecho de la Unión para permitirle zanjar el litigio del que conoce.

45 En primer lugar, procede señalar que el artículo 168 de la Directiva IVA fue transpuesto en Derecho polaco por el artículo 86 de la Ley del IVA. Esta disposición prevé, al igual que el artículo 168 de la Directiva IVA, que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir del impuesto devengado el impuesto soportado si los bienes y los servicios se utilizan en operaciones gravadas. De este modo, el artículo 86 de la Ley del IVA parece definir el alcance y la extensión del derecho a deducción de manera precisa, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.

46 A continuación, tal como se desprende de la resolución de remisión, a falta de normas específicas, expresamente previstas por la normativa fiscal aplicable, relativas a los criterios y métodos de desglose del IVA soportado entre actividades económicas y no económicas, el sujeto pasivo puede obtener, de parte de las autoridades tributarias nacionales competentes, una respuesta a una consulta tributaria que analice su situación específica y le indique los modos de aplicación correcta de la ley. Por otra parte, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, el sujeto pasivo puede elegir un método adecuado para llevar a cabo dicho desglose. En estas circunstancias, y habida cuenta en particular del artículo 86 de la Ley del IVA, no parece que esa inexistencia de normas impida al sujeto pasivo determinar el importe del IVA deducible.

47 Por último, continuando con las consideraciones anteriores, la práctica nacional de que se trata en el litigio principal es considerada por el órgano jurisdiccional remitente contraria al artículo 168 de la Directiva IVA.

48 A este respecto, procede recordar, por un lado, que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión, y que tal interpretación conforme puede, en principio, oponerse a un sujeto pasivo por la autoridad tributaria nacional competente (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, *Arcaro*, C-168/95, EU:C:1996:363, apartados 41 y 42; de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, *Franz Mücksch*, C-53/10, EU:C:2011:585, apartado 34).

49 Por otro lado, aunque la obligación de interpretación conforme no puede servir de fundamento a una interpretación *contra legem* del Derecho nacional (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2008, *Impact*, C-268/06, EU:C:2008:223, apartado 100 y jurisprudencia citada), los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, una jurisprudencia ya establecida si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con los objetivos de una directiva (sentencias de 19 de abril de 2016, *DI*, C-441/14, EU:C:2016:278, apartado 33; de 17 de abril de 2018, *Egenberger*, C-414/16, EU:C:2018:257, apartado 72, y de 11 de septiembre de 2018, *IR*, C-68/17, EU:C:2018:696, apartado 64).

50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir la

totalidad del IVA soportado por gastos mixtos, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionada, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas.

Costas

51 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, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de bienes y servicios por él para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionada, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.