Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 19 de abril de 2018 [1]

Asunto C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
contra
Gmina Ryjewo

[Petición de decisión prejudicial del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Adquisición de bienes de inversión — Afectación de un bien de inversión en caso de intención aún incierta de utilización económica — Uso inicial para una actividad (con fines públicos) que no da derecho a deducir el impuesto soportado — Posterior uso para una actividad gravada (cambio de uso) — Posterior deducción del impuesto soportado mediante regularización de la deducción»

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia debe decidir si la deducción posterior del impuesto soportado sigue siendo posible aunque el sujeto pasivo no haya afectado los bienes expresamente a su empresa en el momento de la adquisición, por no ser, en ese momento, específicamente previsible el posterior uso. Dicha cuestión se suscita en este caso [2] respecto de un municipio que, en el momento de la adquisición, estaba registrado como sujeto pasivo y que solo destinó el bien adquirido a la realización de operaciones gravadas una vez transcurridos cuatro años (pero dentro todavía del período de regularización del impuesto soportado).

2. Es incontrovertido que, con un orden cronológico inverso, el municipio habría tenido derecho a deducción. Tal deducción del impuesto soportado habría sido simplemente corregida *a posteriori*, por medio de la tributación por desafectación del bien. Ahora bien, ¿el gravamen de un sujeto pasivo con el IVA puede depender de la aleatoriedad en el orden cronológico del uso de un bien de inversión?

3. En el caso de las personas físicas que han adquirido un bien exclusivamente para sus necesidades privadas, el Tribunal de Justicia, desde la decisión recaída en el asunto Lennartz,[3] niega la deducción del impuesto soportado aun en el caso de un posterior uso económico. No obstante, la situación legal ha cambiado desde entonces, por lo que hay que determinar si esa jurisprudencia puede mantenerse.

1 Lengua original: alemán.

2 Ha habido procedimientos similares: auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) y sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

¿Se aplicaría también, en su caso, a un municipio que estaba registrado como sujeto pasivo en el momento de la adquisición y que no afectó el bien específicamente a su ámbito de poder público? ¿Es relevante, a tal efecto, el hecho de que un municipio no tiene la condición de sujeto pasivo solo si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 13 de la Directiva del IVA?

II. Marco normativo

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [4] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), regula cuándo los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos:

«1. 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.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[…]»

5. El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

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

6. El artículo 168 de la Directiva citada recoge la siguiente norma:

«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;

[…]»

7. El artículo 184 de la Directiva del IVA se refiere a la regularización de la deducción inicial:

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

4 DO 2006, L 347, p. 1.

8. El artículo 187 de la referida Directiva establece lo siguiente en cuanto al período de regularización:

«1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

No obstante, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez.»

B. Derecho polaco

9. La Ley polaca del impuesto sobre bienes y servicios (en lo sucesivo, «Ley del IVA»)[5] regula en el artículo 15 quiénes son sujetos pasivos:«(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 actividades económicas en particular las operaciones efectuadas con ánimo de lucro consistentes en la explotación continuada en el tiempo de bienes corporales o incorporales y derechos. […]

(6) No tendrán la condición de sujetos pasivos las autoridades públicas y aquellas entidades que asistan a las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones en el marco de disposiciones legales especiales y que hayan sido contratadas a tales efectos, salvo que lleven a cabo operaciones en el marco de contratos civiles.»

10. El artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA establece lo siguiente:

«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 deducir el importe del impuesto soportado del importe del impuesto devengado, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y en el artículo 124.»

5 Ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de marzo de 2004 (versión armonizada, Dz. U. 2011, n.º 177, pos. 1054, con modificaciones).

11. El artículo 91 de la Ley del IVA contiene disposiciones sobre la regularización del impuesto soportado:

«(2) En cuanto a los bienes y servicios afectados por el sujeto pasivo, con arreglo a las disposiciones relativas al impuesto sobre los beneficios, como bienes amortizables del inmovilizado material e inmaterial así como los terrenos y derechos enfitéuticos sobre inmuebles […], el sujeto pasivo deberá efectuar la regularización mencionada en el apartado 1 en el curso de un período de cinco años, a contar desde el año en que se produzca la puesta en servicio, o de diez años para los bienes inmuebles y los derechos enfitéuticos. […]

(7) Los apartados 1 a 6 se aplicarán, en lo que proceda, cuando el sujeto pasivo no hubiese disfrutado del derecho a deducir la totalidad del impuesto soportado por un bien o un servicio utilizado por dicho sujeto pasivo […] y posteriormente se hubiera producido una modificación del derecho a deducción del impuesto soportado por dicho bien o servicio.»

III. Litigio principal

12. La controversia en el litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente versa sobre la cuestión de si el municipio de Ryjewo (en lo sucesivo, «municipio») tiene derecho a la deducción parcial *a posteriori* del impuesto soportado sobre sus gastos de inversión. La base del litigio la constituye la construcción por parte del municipio de un centro cultural local que en un primer momento lo utilizó para fines públicos. El coste de la construcción también incluía el IVA.

13. Si bien en el momento de la construcción el municipio figuraba inscrito como sujeto pasivo del IVA y presentó las correspondientes declaraciones tributarias, inicialmente no se ejerció el derecho a deducir el impuesto soportado, pues el centro cultural no se utilizaba para operaciones gravadas. En ese momento tampoco se produjo una afectación expresa del centro cultural construido «a la empresa» del municipio.

14. Cuatro años después de terminar el centro cultural se modificó el tipo de uso, estableciendo que el municipio a partir de ese momento también lo utilizaría para realizar operaciones gravadas. En opinión del municipio, desde que comenzó a arrendar onerosamente el centro cultural tiene derecho a deducir parte del impuesto soportado en las facturas que acreditan los gastos para su construcción, por la vía de la regularización plurianual conforme al artículo 91, apartados 7 y 7 *bis*, en relación con el artículo 91, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA.

15. Por el contrario, la Administración tributaria declaró que el municipio no tiene derecho a deducir el IVA que gravó los gastos para la construcción y la explotación del centro cultural. El Ministro de Hacienda consideró que los bienes y servicios adquiridos por el municipio con fines de inversión (construcción del centro cultural, que iba a ser cedido gratuitamente al Centro Municipal de Cultura) no lo fueron en el marco de una actividad económica y que, por tanto, el municipio no actuó como sujeto pasivo a efectos del IVA. Señaló que el uso posterior de los bienes de inversión para una actividad económica no hace que, en el momento de la compra, el municipio haya actuado como sujeto pasivo.

16. El órgano jurisdiccional de primera instancia estimó lo contrario. Consideró que los hechos del caso de autos no excluyen que el municipio, en el momento de la adquisición de los bienes y servicios con fines de inversión, hubiera tenido intención de utilizarlos posteriormente en el marco de su actividad económica. Apreció que el uso inicial por el sujeto pasivo de los bienes y servicios adquiridos para fines que no están gravados no priva al sujeto pasivo del derecho a deducir más adelante el IVA soportado, si cambia el uso de tales bienes y servicios y son utilizados para la realización de operaciones gravadas.

17. El Ministro de Hacienda ha interpuesto recurso de casación contra la resolución del Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del voivodato.) Ahora, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), competente para conocer del recurso, ha decidido presentar una petición de decisión prejudicial.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) A la luz de los artículos 167, 168 y 184 y siguientes de la Directiva del IVA, así como del principio de neutralidad, ¿tiene derecho un municipio a la deducción (mediante regularización) del impuesto sobre el valor añadido soportado en relación con los gastos de inversión cuando

– el bien de inversión producido (adquirido) se afectó en un primer momento a un uso no sujeto al impuesto sobre el valor añadido (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 impuesto sobre el valor añadido?

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 afectado tanto a operaciones sujetas como a operaciones no sujetas al impuesto sobre el valor añadido (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?»

19. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el municipio de Ryjewo, la República de Polonia y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 11 de enero de 2018 han participado el municipio, la Administración tributaria de la República de Polonia, la República de Polonia y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

20. Las cuestiones prejudiciales pueden ser examinadas conjuntamente: todas ellas tienen por objeto determinar si un municipio puede *a posteriori* practicar una deducción parcial si el uso del centro cultural construido ha variado, de modo que ahora se destina a prestar servicios sujetos al impuesto.

A. El artículo 168 de la Directiva del IVA como expresión del principio de neutralidad

21. Conforme al tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA devengado o pagado por los bienes que le hayan sido entregados por otro sujeto pasivo «en la medida en que los bienes […] se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas». Todos estos requisitos se cumplen en el presente asunto.

22. En cambio, en caso de que se deniegue la deducción, la utilización sujeta al impuesto de un bien continuaría gravada con el IVA. Es obvio que esto no es compatible con la idea de neutralidad que inspira la normativa del IVA. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el sistema común del IVA garantiza la perfecta 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 sujetas al IVA.[6] Es jurisprudencia reiterada que el principio de neutralidad en materia de IVA exige, por tanto, que la empresa, en cuanto actúa como recaudador por cuenta del Estado, quede en principio completamente libre de la carga final del IVA,[7] siempre que la propia actividad empresarial sirva (en principio) a la realización de la actividad sujeta.[8] Así ocurre en el presente asunto.

23. Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal, inherente al sistema común del IVA, se opone a que la imposición de las actividades profesionales de un sujeto pasivo genere una doble imposición.[9] El hecho de no aplicar la deducción de la carga de IVA que implica la adquisición del bien, mientras se gravan a la vez las operaciones efectuadas a partir de dicho bien, daría como resultado una doble imposición. También esto aboga en favor de la posibilidad de una deducción posterior del impuesto en las circunstancias del presente caso.

24. Teniendo en cuenta la nueva situación jurídica, a este resultado conforme con el principio de neutralidad no se opone ya necesariamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída hasta la fecha en materia de deducción posterior del impuesto soportado.

B. El artículo 167 de la Directiva del IVA, ¿una excepción al principio de neutralidad?

1. Jurisprudencia recaída hasta ahora sobre el artículo 20 de la Sexta Directiva

25. Bajo la vigencia del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE,[10] el Tribunal de Justicia había apreciado hasta ahora que a una persona que adquiere un bien para fines privados y posteriormente lo utiliza con fines económicos se le deniega el derecho a deducir el impuesto soportado.[11] Esta jurisprudencia, no del todo indiscutida,[12] la extendía el Tribunal de Justicia expresamente también a las entidades de Derecho público.[13]

6 Sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 38; de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 3 de marzo de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128), apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 19.

7 Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

8 Véanse las sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57, así como mis conclusiones presentadas en el asunto Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 42.

9 Sentencia de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40; véanse, en este sentido, también las sentencias de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 42, y de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 46.

10 Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En dicho artículo se decía: «Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.»

11 Sentencias de 19 de julio de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473), apartado 17; de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 44; de 6 de mayo de 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192), apartado 17, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartados 8, 9 y 17.

12 Crítica detallada en H. Stadie, en Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, notas 1860 y ss. (versión: 170.ª actualización, enero de 2017).

13 Sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), apartados 39 y 40.

26. No obstante, en reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia destaca también que una persona que adquiere bienes para destinarlos a una actividad económica en el sentido del artículo 9, lo hace actuando también como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no vayan a ser utilizados inmediatamente para dicha actividad económica.[14] Un uso privado de los bienes a lo largo de veintitrés meses no impidió una deducción completa del impuesto soportado.[15] En aquel asunto, sin embargo, el interesado había expresado en el momento de adquisición su intención de una posterior utilización con fines económicos («decisión de afectación»).

27. No obstante, también hay resoluciones en las que se descartó una deducción *a posteriori*,[16] si bien dichas resoluciones se referían todas a la situación legal establecida por la Sexta Directiva hasta la entrada en vigor de la Directiva del IVA. En el correspondiente artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva se indicaba efectivamente que la regularización de la deducción del impuesto soportado se refería al año «en el que el bien haya sido adquirido o fabricado». En este sentido, es comprensible que el Tribunal de Justicia, a pesar de la opinión contraria expresada por el Abogado General Jacobs,[17] apreciase que en dichos casos no cabía una deducción *a posteriori* del impuesto soportado conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva.[18]

2. Momento en que nace el derecho a deducir el impuesto soportado

28. El punto de partida de esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia es el artículo 167 de la Directiva del IVA. En virtud del artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.[19] En consecuencia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tan solo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir.[20] El impuesto deducible es exigible con la realización de la entrega (artículo 63 de la Directiva del IVA), de modo que lo determinante es la adquisición del bien.

29. En cambio, cuando el sujeto pasivo no utilice el bien en las actividades económicas a que se refiere el artículo 9 de la Directiva del IVA, sino «para su consumo privado», no puede nacer ningún derecho a deducir.[21] De una lectura conjunta de los artículos 167 y 9 de la Directiva del IVA resulta que la persona que solo posteriormente se convierte en sujeto pasivo y que solo posteriormente destina el bien adquirido «privadamente» a la realización de operaciones gravadas en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA, no puede, según el Tribunal de Justicia, ejercer *a posteriori* un derecho a deducir el impuesto soportado.

30. En cambio, si adquiere el bien como sujeto pasivo, podrá aplicar una deducción del impuesto soportado incluso por el importe íntegro y en el momento de la adquisición. Tienen la consideración de sujetos pasivos, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, quienes efectúan gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica de forma independiente en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA.[22]

14 Sentencias de 19 de julio de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473), apartado 31; de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 44 y 52, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 14.

15 Sentencia de 19 de julio de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473), apartado 27.

16 Sentencias de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48), puntos 89 y 90.

18 Sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 44.

19 Véase también la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Señalado así expresamente en las sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 35; de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 38, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartados 8 y 9.

21 Señalado así expresamente en la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 9.

22 Señalado así expresamente en las sentencias de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759), apartado 27; de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 34, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 47; véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-334/10, EU:C:2012:108), punto 81.

31. Es irrelevante incluso que los bienes se utilicen posteriormente de forma insignificante para operaciones que dan lugar al derecho a deducir. Dichas circunstancias solo son tenidas en cuenta posteriormente, de conformidad con los artículos 184 y siguientes o de los artículos 16 y 26 de la Directiva del IVA, que corrigen la deducción inicial (demasiado elevada) del impuesto soportado. [23] Especialmente en el caso de una utilización posterior ajena a la empresa de un bien adquirido libre del impuesto soportado se incurre en los llamados supuestos de desafectación (artículos 16 y 26 de la Directiva del IVA). Dichos supuestos dan lugar a una tributación *a posteriori* por el uso no empresarial.

3. Ausencia de una regulación explícita de los supuestos de afectación posterior

32. No obstante, en la Directiva del IVA falta una disposición explícita para el supuesto inverso de una llamada «afectación posterior», en la que un bien «adquirido privadamente» posteriormente se utiliza para una actividad económica.

33. Esto conduce a una relación de tensión con el principio fundamental de neutralidad (véase al respecto el punto 22 de las presentes conclusiones), ya señalada por el Abogado General Jacobs. [24] Según el orden cronológico de la utilización económica de un bien se producen diferentes consecuencias jurídicas, aun cuando el alcance temporal de la utilización económica y el IVA devengado resultante de ella sean idénticos. Sin embargo, los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA ponen de manifiesto que, en caso de alternar entre actividades exentas y actividades gravadas, la secuencia cronológica de la utilización de los bienes adquiridos no es relevante.

34. Tal diferencia de trato entre empresas que, salvo el orden cronológico, realizan idénticas operaciones gravadas es difícil de justificar, también a la luz del artículo 20 de la Carta. [25]

4. Consideración de la nueva redacción de la Directiva del IVA

35. No me consta que el Tribunal de Justicia se haya pronunciado todavía expresamente, a la luz de la nueva redacción del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, sobre la cuestión de la deducción *a posteriori* del impuesto soportado en caso de «afectación posterior» de un bien no adquirido en calidad de sujeto pasivo.

36. El nuevo tenor [26] del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA ya no atiende solamente al momento de adquisición o fabricación, sino que ahora también atiende a la primera utilización tras la adquisición («o, en su caso, utilizado por primera vez»). En mi opinión, esto abarca, en particular, los casos en que el sujeto pasivo aún no había afectado el bien a su actividad económica y, por eso, tampoco podía aplicar, con ocasión de la adquisición, una deducción (normalmente íntegra e inmediata) del impuesto soportado.

23 En el mismo sentido, en el fondo, las sentencias de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759), apartado 28, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 35.

24 Conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48), puntos 75 y ss.

25 Véase la sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 44. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que el principio de neutralidad fiscal se opone a que, respecto del tratamiento fiscal de actividades de inversión inmobiliaria idénticas, existan diferencias injustificadas entre empresas con el mismo perfil y que ejercen la misma actividad.

26 El artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva solo hacía referencia a que se efectuaría una regularización respecto al año «en el que el bien haya sido adquirido o fabricado».

37. En tales casos, según la redacción de la Directiva, la fecha de la primera utilización constituye la base para posteriores regularizaciones del impuesto soportado, lo que presupone necesariamente una deducción (*a posteriori*) en el momento de la utilización. Si el adquirente ya hubiera tenido la correspondiente intención de uso en el momento de la adquisición, habría existido un derecho a deducción desde el principio y la cuestión de la posterior deducción vía regularización no se plantearía. De ese modo, la Directiva del IVA admite ahora explícitamente la posibilidad de una afectación posterior de un bien ya adquirido, mediante una utilización económica posterior.

38. En ese sentido, bajo la nueva situación legal, el Tribunal de Justicia no criticó una deducción parcial *a posteriori* del impuesto soportado en el caso de un municipio que, de un modo similar a lo que sucede en el caso de autos, utilizó un pabellón deportivo en primer lugar para fines públicos y posteriormente para operaciones gravadas. [27]

39. Debido a la utilización inicial concretamente planificada para fines no económicos, no existe un derecho inmediato a la educción. Ahora bien, si dentro del plazo de regularización hay cambios posteriores en el uso, la redacción de los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA permite una precisa regularización *a posteriori* de las deducciones, *ex nunc* y por años, por el importe correspondiente, a partir del uso modificado. Si a continuación cambia de nuevo el alcance de la utilización económico, también podrá realizarse la regularización correspondiente por medio de los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA.

40. Tal regularización *a posteriori* de la falta de deducción del impuesto soportado es también acorde con el sentido y la finalidad de los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA, pues, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el régimen de la regularización de las deducciones (artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA) constituye un elemento esencial del sistema creado por la Directiva del IVA, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. [28] Solamente una regularización *a posteriori* de este tipo tiene como efecto que el sujeto pasivo se libere de la carga del IVA derivada de la adquisición de los bienes, de manera acorde con el principio de neutralidad.

41. Además, una regularización de estas características evita la discriminación entre contribuyentes en función del orden temporal de la utilización económica y no económica del bien. También el artículo 20 de la Carta corrobora esta interpretación. En definitiva, se evita de este modo tanto una ventaja injustificada como una desventaja injustificada para un sujeto pasivo.

42. Tanto en términos de ingresos fiscales como en lo que concierne a la exoneración del uso económico de un bien, la modificación *a posteriori* de la deducción del impuesto soportado conforme a los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA es también la vía más precisa, si la comparamos con una deducción íntegra en virtud de un uso económico (parcial) meramente previsto, ya que así no se produce una discutible prefinanciación de las empresas [29] con ayuda de la deducción sobre la base solamente de un uso económico mínimo (planeado) y de una afectación íntegra del bien basada en dicho uso. El legislador de la Unión tuvo sus razones para privar *a posteriori* de fundamento en gran medida, a través del artículo 168 *bis* de la Directiva del IVA, a este tipo de modelos de financiación mediante inmuebles utilizados principalmente para vivienda.

27 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartados 19 y ss.

28 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 24.

29 Este efecto se produce porque la regularización conforme a los artículos 184 y ss. y al artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA se realiza de forma prorrateada y por años, de manera que, en definitiva, supone la concesión de un préstamo sin intereses al empresario por el importe de dicho IVA.

C. Con carácter subsidiario: criterios de actuación como sujeto pasivo

43. Si el Tribunal de Justicia no acoge mi interpretación de los artículos 184 y siguientes (especialmente del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo) de la Directiva del IVA, la cuestión que ha de responderse en este punto es la siguiente: ¿cómo se determina si un municipio adquiere como sujeto pasivo la prestación gravada con el IVA o si la adquiere sin tener la condición de sujeto pasivo si no comunica expresamente la correspondiente decisión en el momento de la adquisición?

44. La cuestión de si el sujeto pasivo ha adquirido el bien actuando como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA, es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza del bien de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de este y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo. [30]

1. ¿Decisión de afectación a pesar de la falta de intención?

45. Para la deducción inmediata e íntegra del impuesto soportado, el Tribunal de Justicia exige la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer con carácter independiente con el bien de inversión una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA. [31]

46. En el presente asunto, en el momento de la adquisición, el municipio aún no sabía si utilizaría el centro cultural también con fines económicos y, en su caso, en qué medida iba a hacerlo. Por tanto, no pudo manifestar tal intención. En ese sentido, se estaría exigiendo al sujeto pasivo algo imposible. En todo caso, se estaría incentivando de manera cuestionable que, mediante «declaraciones de intenciones» preventivas, se buscara una afectación de dichos bienes a la empresa.

47. Este dilema lo evita el Tribunal de Justicia en el asunto Gmina Międzyzdroje, [32] en el que había que aplicar el artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Como la República de Polonia señala acertadamente, en dicho asunto, en definitiva, aunque no de manera explícita, el Tribunal de Justicia reconoce a un municipio un derecho parcial y *a posteriori* a la deducción del impuesto soportado en las inversiones en un pabellón deportivo que solo mucho tiempo después de la adquisición fue utilizado para operaciones de arrendamiento gravadas. En ese asunto, el Tribunal de Justicia no se basó en una decisión de afectación en el momento de la adquisición. Por el contrario, declaró que la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. [33]

2. ¿Afectación conforme al artículo 13 de la Directiva del IVA?

48. Ahora bien, si no cabe basarse en la intención en el momento de la adquisición, es necesario un criterio diferente. A este respecto, al menos en el caso de los organismos de Derecho público, cabría tomar en consideración el artículo 13 de la Directiva del IVA. En dicho artículo se basan en esencia las alegaciones formuladas por el municipio, y también la Comisión mostró durante la vista cierta simpatía por esta solución.

30 Sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 58; véanse, en este sentido, también las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 29, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 21.

31 Señalado así, expresamente, en las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 34, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 47; véanse al respecto también mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-334/10, EU:C:2012:108), punto 81.

32 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 19; así también la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24.

49. El artículo 13 de la Directiva del IVA establece que los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas. Dichas actividades comprenden aquellas realizadas por dichos organismos en el marco del régimen jurídico que les sea propio. No se incluyen las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. [34]

50. En consecuencia, sería decisivo saber si el municipio actuó en la adquisición ejerciendo sus prerrogativas públicas. Seguramente solo ocurra así de forma excepcional (por ejemplo, en caso de expropiación). En el suministro habitual de bienes de consumo de un organismo de Derecho público rara vez se ejercen prerrogativas públicas. Por consiguiente, un municipio, al realizar la adquisición, generalmente actuará como sujeto pasivo.

51. No obstante, no me convence la argumentación basada en el artículo 13 de la Directiva del IVA. La propia redacción de este artículo indica que los organismos de Derecho público no tienen la consideración de sujetos pasivos en determinadas circunstancias cuando realizan operaciones. Así, dicha norma se refiere explícitamente a la fase posterior (es decir, a la realización de prestaciones) y no a la fase anterior (es decir, a la adquisición de prestaciones). Más claro queda incluso con el artículo 13, apartado 1, párrafos segundo y tercero, de la Directiva del IVA. En dicha disposición se atiende a una distorsión de la competencia (párrafo segundo) y a un volumen no insignificante de actividades (párrafo tercero). Ninguno de estos elementos puede trasladarse a la fase posterior en el momento de la adquisición.

52. El sentido y la finalidad del artículo 13 de la Directiva del IVA consisten en favorecer determinadas actividades de organismos de Derecho público, [35] cuando y por el hecho de que ejercen sus prerrogativas públicas. Ahora bien, si ello da lugar a distorsiones significativas de la competencia, conforme al artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, se gravan dichas actividades económicas, aun cuando se realicen en ejercicio de prerrogativas públicas. En tal caso la ventaja se pierde.

53. En el presente asunto es cierto que la aplicación del artículo 13 de la Directiva del IVA a la adquisición favorecería al municipio, pero, si un municipio adquiere un bien en ejercicio de prerrogativas públicas, este planteamiento podría perjudicarlo, dependiendo de las circunstancias. Por coherencia, en tal caso debería estar excluida la deducción del impuesto soportado, incluso si el municipio realiza actividades económicas con el bien adquirido ejerciendo prerrogativas públicas. Ahora bien, para la deducción del impuesto soportado es decisivo determinar, conforme al artículo 168 de la Directiva del IVA, si la adquisición estuvo gravada con el IVA y si el bien se utiliza para realizar operaciones gravadas. Como pone de manifiesto el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, también puede haber una entrega sujeta a gravamen si quien realiza la prestación efectúa la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley (es decir, de forma forzosa en virtud de prerrogativas públicas).

54. Por tanto, considerado en conjunto, el artículo 13 de la Directiva del IVA no contiene ninguna respuesta a la cuestión de si un organismo de Derecho público actúa como sujeto pasivo o no al adquirir bienes, sino solamente a la cuestión de si, al realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios, debe ser considerado sujeto pasivo.

34 Sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733), apartado 70; véase, en este sentido, la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartados 17 y 22.

35 A este respecto, el Tribunal de Justicia a menudo se refiere a una *exención tributaria*, que debe interpretarse de manera restrictiva: sentencias de 13 de diciembre de 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 41; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartado 55, y de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161), apartados 20 y 21.

3. Presunción de afectación en el caso de un sujeto pasivo que posteriormente utiliza en efecto los bienes para realizar operaciones gravadas

55. Si el Tribunal de Justicia comparte al menos mi opinión de que la falta de regulación de la afectación posterior, al contrario de lo que ocurre con la desafectación, es problemática a la luz del principio de neutralidad y del principio de igualdad de trato, debería tenerlo en cuenta mediante una valoración generosa de la adquisición «como sujeto pasivo».

56. En los asuntos resueltos hasta la fecha, en los que se denegó la deducción *a posteriori*, el adquirente del bien no era sujeto pasivo en el momento de la adquisición (así, en el asunto Waterschap) [36] o afectó expresamente el bien a su empresa solo *a posteriori* (así, en el asunto Lennartz), [37] de modo que él mismo consideró que lo había adquirido inicialmente con fines privados. La situación en el presente asunto es diferente, puesto que el adquirente es un sujeto pasivo que precisamente no ha tomado ninguna decisión explícita.

57. Pues bien, en el caso de un sujeto pasivo que adquiere bienes que, por su naturaleza, puede utilizar también económicamente y que aún no puede descartar que dichos bienes, dentro del horizonte temporal del artículo 187 de la Directiva del IVA, serán destinados alguna vez a realizar operaciones gravadas, puede presumirse que, en el momento de la adquisición como sujeto pasivo, los adquirió también con la intención de una eventual utilización económica posterior. Esto se aplica al menos siempre que no haya asignado expresamente los bienes a su ámbito no económico, excluyéndolos así del ámbito de aplicación de la normativa sobre el IVA. [38]

58. También el cambio que presenta la redacción del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA (véanse con más detalle los puntos 36 y 37 de las presentes conclusiones) frente al tenor de la Sexta Directiva aboga en favor de esta solución, pues ahora se basa en la primera utilización tras la adquisición («o, en su caso, utilizado por primera vez»).

59. En consecuencia, habida cuenta del tenor del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el impuesto soportado en la adquisición puede nacer también en virtud de una intención de utilización solo potencial, si resulta confirmada posteriormente. Ahora bien, debido al uso previsto inicialmente para fines no económicos, de momento existirá solo en principio (por tanto, solamente por un importe de cero euros). No obstante, si dentro del plazo de regularización hay cambios posteriores en el uso, los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA permiten una precisa regularización *a posteriori* de las deducciones, *ex nunc* y por años, por el importe correspondiente.

60. La presunción de tal intención potencial de uso futuro, por tanto, no permite al sujeto pasivo aplicar una deducción inmediata del impuesto soportado, sino que simplemente crea la posibilidad de una posterior deducción parcial del impuesto soportado, siempre que los bienes sean utilizados para fines gravados dentro del período de regularización del impuesto soportado. De este modo se evita también tanto una ventaja injustificada como una desventaja injustificada para el sujeto pasivo.

36 Sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Esta es, según el Tribunal de Justicia, la consecuencia de una adquisición por quien no tiene la condición de sujeto pasivo; véase, entre muchas otras, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), apartado 33.

VI. Conclusión

61. Por consiguiente, propongo que las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) sean respondidas del modo siguiente:

«De conformidad con los artículos 167, 168, 184, 185 y 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como con el principio de neutralidad, un municipio tiene derecho a la deducción, mediante regularización, del impuesto en relación con sus bienes de inversión si con estos efectúa operaciones gravadas. Esto también será aplicable si el bien de inversión producido o adquirido se afectó en un primer momento a un uso no sujeto al impuesto, pero posteriormente se produce una modificación del uso de dicho bien durante el período al que se refiere el artículo 187 de la Directiva del IVA, y el municipio lo utiliza ahora también para efectuar operaciones gravadas.

A este respecto, es irrelevante si ya en el momento de la producción o adquisición se manifestó la intención de utilizar tales bienes en el futuro para efectuar operaciones gravadas.

Para responder a la primera cuestión prejudicial tampoco es relevante que el bien de inversión se utilice tanto para operaciones sujetas como para operaciones no sujetas al impuesto, no siendo posible la atribución objetiva de los gastos de inversión a una de las operaciones mencionadas en particular. Ello solo afecta a la cuestión de la distribución de la deducción del impuesto soportado, no al derecho a deducción como tal.»