

LOS ESTADOS MIEMBROS NO ESTÁN OBLIGADOS A PAGAR INTERESES DE DEMORA CUANDO UN SUJETO PASIVO NO EJERZA PLENAMENTE EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADO: STJUE DE 22 DE FEBRERO DE 2024, ASUNTO C-674/22

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

En relación con la devolución de cuotas de IVA soportado, el Tribunal de Justicia establece que los Estados miembros no están obligados a pagar intereses de demora a un sujeto pasivo que no ha ejercido plenamente su derecho a la deducción por errores a él imputables o que ha aplicado un criterio de deducibilidad fijado por el Estado miembro en el ejercicio de su libre apreciación conferida por la Directiva del IVA ya que, en ambos casos, no hay contravención del Derecho de la Unión.

Palabras clave

IVA, devolución, deducibilidad, IVA soportado, intereses de demora, Derecho de la Unión Europea.

Abstract

In relation to the refund of input VAT, the European Court of Justice holds that Member States are not obliged to pay default interest to a taxable person who has not fully exercised his right of deduction because of errors attributable to him or who has applied a criterion of deductibility laid down by the Member State in the exercise of the discretion conferred on it by the VAT Directive, since, in both cases, there is no contravention of EU law.

Keywords

VAT, refund, deductibility, input VAT, default interests, European Union law.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-674/22 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres (Países Bajos) en relación con la interpretación del Derecho de la Unión en materia de la obligación de los Estados miembros de abonar intereses sobre el importe del IVA devuelto que fue recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión.

Como consecuencia de la referida petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo a contar desde el pago de un importe de IVA que posteriormente es devuelto por la Administración tributaria, cuando esta devolución es resultado, en parte, de la constatación de que el sujeto pasivo, debido a errores cometidos en su contabilidad, no ejerció plenamente su derecho a la deducción del IVA soportado y pagado en los períodos impositivos en cuestión y, en parte, de una modificación con efectos retroactivos de las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del referido sujeto pasivo si dichas normas se establecen bajo la entera responsabilidad de este último.

2. Supuesto de hecho

Por lo que se refiere a sus actividades económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland (Países Bajos) es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA, teniendo derecho a deducir el IVA que le hayan repercutido los proveedores de bienes y servicios en relación con dichas actividades. Mientras que, en relación con sus actividades no económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no puede acogerse al derecho a la deducción del IVA soportado en relación con dichas actividades.

Los gastos generales del citado Ayuntamiento, que no pueden imputarse directamente a una actividad determinada, pueden dar lugar, en parte, a una deducción del IVA. La proporción de esa deducción la fija el Ayuntamiento de Dinkelland basándose en su contabilidad y aplicando una clave de reparto del impuesto soportado.

A raíz de las modificaciones introducidas en la normativa nacional sobre la contabilidad municipal y de la modificación de la calificación fiscal de algunas de sus actividades, el Ayuntamiento de Dinkelland elaboró una nueva clave de reparto del IVA soportado, según la cual aumentó el derecho a la deducción de ese IVA.

Por otra parte, el Ayuntamiento encargó un examen de su contabilidad, el cual puso de manifiesto diferentes errores en la calificación de ciertos servicios

prestados por él y en la contabilización de algunas partidas deudoras o acreedoras. Las correcciones que se efectuaron en la contabilidad del Ayuntamiento debido a esos errores implicaron un nuevo cálculo del IVA adeudado y del IVA soportado deducible por los años 2012 a 2016. Con arreglo a este resultado, el citado Ayuntamiento solicitó la devolución de una parte del IVA pagado correspondiente a esos años.

La Administración tributaria neerlandesa devolvió, junto con el IVA soportado no deducido, los intereses de demora correspondientes al retraso (computado a partir de las ocho semanas) en la resolución de dicha solicitud.

El Ayuntamiento posteriormente solicitó que se le devolvieran, adicionalmente, los intereses de demora generados desde que pagó la cuota de IVA sobre la que se ha obtenido la devolución, en base a la normativa neerlandesa (artículo 28c de la Ley de Recaudación Tributaria), que establece que el recaudador tributario está obligado a pagar intereses compensatorios «a lo largo del período que comenzará el día siguiente a aquel en el que se haya pagado, liquidado o transferido el impuesto» cuando la Administración tributaria esté obligada «a devolver el importe de un impuesto por haberse percibido en contra del Derecho de la Unión».

La Administración tributaria denegó dicha solicitud, por lo que el Ayuntamiento interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia, a la postre órgano jurisdiccional remitente. El órgano jurisdiccional remitente consideró que una devolución originada por un importe de IVA cuya deducción no se reclamó anteriormente se refiere efectivamente a un importe «*percibido*» (por la Hacienda Pública) en el sentido del artículo 28c de la Ley de Recaudación. No obstante, dicho órgano jurisdiccional albergó dudas sobre si el importe devuelto en el presente asunto fue pagado por el sujeto pasivo (el Ayuntamiento) contraviniendo el Derecho de la Unión. Por ello, el órgano jurisdiccional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) «¿Debe interpretarse la norma jurídica según la cual deben abonarse intereses de demora por existir un derecho a la devolución del impuesto que ha sido recaudado infringiendo el Derecho de la Unión en el sentido de que, en el caso de que se ordene una devolución del impuesto sobre el volumen de negocios al sujeto pasivo, se le deberán abonar asimismo intereses de demora en el supuesto de que:
 - a) la devolución sea consecuencia de errores en la contabilidad del sujeto pasivo, tal como se describen en la presente resolución, que no pueden imputarse al Inspector de Hacienda;
 - b) la devolución sea la consecuencia de un nuevo cálculo de la clave de reparto para la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los gastos generales, en las circunstancias descritas en la presente resolución?»
- 2) «En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿desde qué día existirá en tales casos un derecho a que se abonen intereses de demora?»

3. Fundamentos de derecho

En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha reconocido reiteradamente como principio del Derecho de la Unión la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión. Así, esta reiterada doctrina del Tribunal establece que el principio de efectividad exige la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye también las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto anticipadamente.

Admitido por el Tribunal que un importe de IVA recaudado por el hecho de que el sujeto pasivo no haya ejercido su derecho a la deducción constituye un importe «recaudado» o «retenido», la cuestión nuclear de la presente sentencia centra su análisis en determinar si en los hechos enjuiciados existe o no contravención del Derecho de la Unión.

En relación con los supuestos de no deducción por error del sujeto pasivo, el Tribunal establece que no cabe considerar que un importe de IVA se ha recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión» porque el sujeto pasivo no haya ejercido, por error, su derecho a la deducción. Esta conclusión se basa en dos argumentos. Por un lado, a tenor del artículo 250.1 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar. Por tanto, la Administración tributaria no contraviene el Derecho de la Unión cuando recauda un importe de IVA conforme a esa declaración, ya que el sujeto pasivo, por razones solo a él imputables, no ha consignado en dicha declaración los datos necesarios para determinar el alcance de su derecho a la deducción de suerte que no ha ejercido este derecho.

Adicionalmente, el Tribunal señala que tampoco se contraviene el Derecho de la Unión cuando el proveedor de un servicio o bien ha facturado por error un importe superior de IVA, ya que en estos casos el artículo 203 de la Directiva establece que será deudora del IVA el emisor de la factura incluso si el IVA ha sido facturado por error (sentencia del TJUE de 13 de octubre de 2022, *HUMDA*, C-397/21, párr. 34).

En cuanto al segundo supuesto controvertido (la devolución del importe de IVA con motivo de haberse modificado con efectos retroactivos las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales), el Tribunal de Justicia señala que la Directiva del IVA no contiene reglas ni criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas. Por tanto, corresponde a los Estados miembros ejercer su facultad de apreciación para garantizar que la deducción sea proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. En este sentido, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto que sea adecuado. Por lo tanto, concluye el Tribunal, el Derecho de la Unión no se opone a que un Estado miembro autorice u obligue al sujeto pasivo a determinar,

mediante una clave de reparto elaborada bajo su responsabilidad, las reglas de cálculo del IVA deducible correspondiente a sus gastos generales.

Así, según el Tribunal, el importe de IVA deducible calculado con arreglo a un criterio de reparto aplicable con efectos retroactivos no constituye un importe recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión».

4. Análisis y relevancia para España

Esta sentencia parece cerrar la puerta a obtener, en cualquier caso, el reembolso de los intereses de demora por parte de quien no ha deducido, en el momento en que pudo hacerlo, las cuotas de IVA soportado. Así, pueden darse tres situaciones y en las tres el Tribunal de Justicia niega que exista la obligación de pagar intereses de demora por el periodo comprendido entre el pago *indebido* del IVA y su reembolso: i) cuando existen errores en la repercusión del IVA; ii) cuando, sin existir errores en la repercusión, el sujeto pasivo deduce un importe de IVA inferior al que habría tenido derecho; y iii) cuando hay una contravención del Derecho nacional que no supone contravención del Derecho de la Unión por haberle conferido este último a los Estados miembros libertad en la configuración de determinados elementos de la relación jurídico-tributaria.

En nuestra opinión, esta sentencia no supone que el sujeto pasivo no pueda tener derecho al reembolso de los intereses de demora si el Estado miembro así lo establece. En este sentido el Tribunal de Justicia declara en su fallo que «no obliga» a pagar los intereses de demora desde que se realizó el pago *indebido*, y que tal obligación solo existe cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable desde la solicitud de la misma.

La norma española no obliga a pagar intereses de demora en relación con la devolución de cuotas de IVA soportado por no tratarse de una devolución de un ingreso indebido sino de una «devolución derivada de la normativa del tributo» cubierta por el artículo 31 de la Ley General Tributaria, y así lo ha declarado el Tribunal Supremo (sentencia de 10 de mayo de 2012, Rec. 2499/2009).

Una de las conclusiones más importantes de esta sentencia es que, a tenor del artículo 250.1 de la Directiva del IVA, la Administración tributaria no contraviene el Derecho de la Unión cuando recauda un importe de IVA conforme a los datos consignados en la declaración de IVA presentada por el sujeto pasivo aunque este, por razones solo a él imputables, no haya consignado en dicha declaración los datos necesarios para determinar el alcance de su derecho a la deducción de suerte que no haya ejercido este derecho. Este argumento parece dar pie a entender, extrapolado a otros impuestos armonizados por el Derecho de la Unión, que todo impuesto recaudado vía autoliquidación no generaría la obligación para los Estados miembros de reembolsar intereses de demora cuando dicha autoliquidación contuviese errores que hubieran resultado en un ingreso indebido. No obstante, el ordenamiento español, en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, sí reconoce este derecho cuando el ingreso sea calificado de «indebido» (véase en este sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de enero de 2018, Rec. 565/2016).