

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092102

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 22 de febrero de 2024

Sala 4.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-674/22

### SUMARIO:

**IVA. Devolución.** *Obligación de devolver el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de pagar intereses sobre el importe de este por errores cometidos en la contabilidad del sujeto pasivo.* Un Ayuntamiento realiza a la vez actividades no económicas, en particular actos que lleva a cabo como autoridad pública, y actividades económicas que pueden estar sujetas al IVA o bien pueden estar exentas. Por lo que se refiere a sus actividades económicas, es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA. Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos del art. 168 de esta Directiva, el Ayuntamiento tendrá derecho a deducir el IVA que le hayan repercutido los proveedores de bienes y servicios. Por lo que se refiere a sus actividades no económicas, no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA y, por tanto, no puede acogerse al derecho a la deducción del IVA soportado, pero tiene derecho a una contribución del Fondo de Compensación del IVA (FCT) que le permite compensar el IVA que ha pagado o del que ha resultado deudor. Así, por cada factura que se le entrega y en la que consta un IVA, dicho Ayuntamiento debe determinar si el bien o el servicio adquirido es imputable a una actividad no económica o a una actividad económica y, en este último caso, si tiene derecho a la deducción del IVA soportado. 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 y, en parte, a una contribución del FCT. La proporción respectiva de esa deducción y de esa contribución la fija el Ayuntamiento basándose en su contabilidad y aplicando una clave de reparto del impuesto soportado. Este 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 y que implicaron un nuevo cálculo del IVA adeudado y del IVA soportado deducible, por lo que solicitó el abono de los intereses compensatorios calculados sobre el importe devuelto y desde el día del pago del IVA. Según el órgano jurisdiccional remitente, no puede hacerse responsable a la Administración tributaria de los errores cometidos en la contabilidad del Ayuntamiento y alberga dudas sobre si, teniendo en cuenta que la devolución del importe de IVA derivada de esa modificación es resultado esencialmente del cambio de las normas contables aplicables a las corporaciones municipales, pudiera considerarse que la imposibilidad de disponer de dicho importe se deriva de una infracción del Derecho de la Unión. En el presente asunto, el cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del Ayuntamiento se obtiene a través de una clave, establecida por dicho Ayuntamiento a partir de su contabilidad, que permite repartir esos gastos entre las actividades no económicas y las actividades económicas que realiza y, dentro de estas últimas, entre las operaciones gravadas, que generan derecho a la deducción del IVA, y las operaciones exentas, que no generan tal derecho. El mismo Ayuntamiento obtuvo la devolución del importe de IVA en cuestión debido a la aplicación con efectos retroactivos, de 2012 a 2016, de una nueva clave de reparto. La clave de reparto utilizada inicialmente por el Ayuntamiento para los años 2012 a 2016 se estableció bajo la exclusiva responsabilidad de este último y el importe de IVA deducible calculado con arreglo a dicha clave de reparto no constituye un importe recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión». El Tribunal considera que el art. 183 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de abonar intereses por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA sean compensadas mediante el pago de intereses de demora. No obstante, la obligación de abonar tales intereses solamente existirá cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable. [Vid., STJUE de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19 (NFJ081961)]. Por tanto, 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.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 168, 173 y 183.

**PONENTE:**

*Don C. Lycourgos.*

En el asunto C-674/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Güeldres, Países Bajos), mediante resolución de 26 de octubre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de octubre de 2022, en el procedimiento entre

**Gemeente Dinkelland**

y

**Ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. O. Spineanu-Matei, los Sres. J.-C. Bonichot y S. Rodin y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Gemeente Dinkelland, por el Sr. D. van der Zijden, conseiller fiscal;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M. K. Bulterman y el Sr. J. M. Hoogveld, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión en materia de la obligación de los Estados miembros de abonar intereses sobre el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devuelto que fue recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión.

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Gemeente Dinkelland (Ayuntamiento de Dinkelland, Países Bajos) y el ontvanger van de Belastingdienst/Grote ondernemingen, kantoor Zwolle (Organismo de Recaudación Tributaria/Grandes Empresas, oficina de Zwolle, Países Bajos) (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación por esta última del abono de intereses compensatorios al Ayuntamiento de Dinkelland sobre un importe del IVA que le fue devuelto.

**Marco jurídico**

***Derecho de la Unión***

3. El artículo 9 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 sobre el IVA»), dispone lo siguiente:

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

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

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.»

4. El artículo 168 de esta Directiva tiene la siguiente redacción:

«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;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

5. El artículo 173 de dicha Directiva establece:

«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 los artículos 168, 169 y 170, 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 prorata de deducción se aplicará [...] para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

[...]

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;

[...]»

6. A tenor del artículo 183 de la misma Directiva:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

7. El artículo 203 de Directiva sobre el IVA tiene el siguiente tenor:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

8. El artículo 250, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«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, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

### **Derecho neerlandés**

9. El artículo 28c de la Invorderingswet 1990 (Ley de Recaudación Tributaria de 1990) (en lo sucesivo, «Ley de Recaudación») establece:

«1. Si el recaudador está obligado, en virtud de una resolución del inspector, a devolver el importe de un impuesto por haberse percibido en contra del Derecho de la Unión, se abonarán intereses compensatorios al sujeto pasivo en caso de que lo solicite.

2. Los intereses compensatorios contemplados en el apartado 1 se calcularán con arreglo a un interés simple a lo largo del período que comenzará el día siguiente a aquel en el que se haya pagado, liquidado o transferido el impuesto y finalizará el día anterior al de la devolución, para lo cual se tomará como base el importe que deba devolverse o ya se haya devuelto al sujeto pasivo. No obstante lo dispuesto en la primera frase, no se calcularán los intereses compensatorios mencionados en el apartado 1 sobre los días por los que, en virtud del capítulo VA de la Algemene wet inzake rijksbelastingen (Ley General de Tributos del Estado), se paguen intereses fiscales o bien, en virtud del artículo 28b, se paguen intereses compensatorios.

[...]»

10. Según el artículo 30ha de la Ley General de Tributos del Estado, si no se adopta una resolución en el plazo de ocho semanas a contar desde la recepción de la correspondiente solicitud de devolución, se satisfarán intereses a partir de esas ocho semanas desde que se recibió la solicitud de devolución y hasta los catorce días siguientes a la fecha de la resolución de devolución. Cuando la devolución tenga relación con una respuesta de la Administración tributaria sobre un impuesto pagado mediante declaración-liquidación, se satisfarán también intereses a partir del día siguiente al del pago y hasta los catorce días siguientes a la fecha de la resolución de devolución. En los demás casos, no habrá lugar al abono de intereses.

11. La Wet op het BTW-compensatiefonds (Ley relativa al Fondo de Compensación del IVA) solo es aplicable a las corporaciones municipales, a las provincias y a los organismos públicos regionales habilitados para otorgar concesiones de transporte público. Con arreglo a esta Ley, los citados entes públicos tienen derecho a una contribución del Fondo de Compensación del IVA (en lo sucesivo, «FCT») para compensar el IVA correspondiente a los bienes y servicios que utilizan en el marco de actividades no económicas.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

12. El Ayuntamiento de Dinkelland realiza a la vez actividades no económicas, en particular actos que lleva a cabo como autoridad pública, y actividades económicas que pueden estar sujetas al IVA o bien pueden estar exentas.

13. Por lo que se refiere a sus actividades económicas, el Ayuntamiento de Dinkelland es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA. Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 168 de esta Directiva, el citado Ayuntamiento tendrá derecho a deducir el IVA que le hayan repercutido los proveedores de bienes y servicios.

14. Por lo que se refiere a 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, pero tiene derecho a una contribución del FCT que le permite compensar el IVA que ha pagado o del que ha resultado deudor.

15. Así, por cada factura que se le entrega y en la que consta un IVA, dicho Ayuntamiento debe determinar si el bien o el servicio adquirido es imputable a una actividad no económica o a una actividad económica y, en este último caso, si tiene derecho a la deducción del IVA soportado.

**16.** 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 y, en parte, a una contribución del FCT. La proporción respectiva de esa deducción y de esa contribución la fija el Ayuntamiento de Dinkelland basándose en su contabilidad y aplicando una clave de reparto del impuesto soportado.

**17.** Dicho Ayuntamiento liquidó el IVA y recibió las contribuciones del FCT por los años 2012 a 2016 de acuerdo con las declaraciones que efectuó.

**18.** A raíz de las modificaciones introducidas en la normativa nacional sobre la contabilidad municipal, aplicables a partir del 14 de abril de 2016, 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 y pagado, según la cual disminuyó el derecho a la contribución del FCT y aumentó el derecho a la deducción de ese IVA.

**19.** Por otra parte, este 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.

**20.** Las correcciones que se efectuaron en la contabilidad del Ayuntamiento de Dinkelland 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 29 de septiembre de 2017, el citado Ayuntamiento solicitó la devolución de una parte del IVA pagado correspondiente a esos años.

**21.** Mediante una resolución de 1 de julio de 2020, la Administración tributaria concedió la devolución del importe solicitado, por un total de 705 943 euros. Sobre la base del artículo 30ha de la Ley General de Tributos del Estado, la Administración tributaria resolvió también que procedía satisfacer intereses fiscales, por un importe de 75 498 euros, calculados sobre el importe devuelto, por un período que se iniciaba a las ocho semanas de la recepción de la solicitud de devolución y concluía catorce días después de la notificación de la resolución de devolución.

**22.** El 31 de julio de 2020, el Ayuntamiento de Dinkelland solicitó el abono de los intereses compensatorios previstos en el artículo 28c de la Ley de Recaudación, calculados sobre el importe devuelto y desde el día del pago del IVA. La Administración tributaria denegó dicha solicitud mediante resolución de 9 de septiembre de 2020, que fue confirmada mediante resolución de 15 de julio de 2021 por la que se desestimaba la reclamación formulada por el Ayuntamiento.

**23.** El Ayuntamiento de Dinkelland interpuso un recurso contra esta última resolución ante el rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Güeldres, Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente.

**24.** Este órgano jurisdiccional señala que la Administración tributaria no aplicó el artículo 28c de la Ley de Recaudación, adoptada tras la sentencia de 18 de abril de 2013, Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250), que establece que, cuando se devuelve un impuesto que fue recaudado infringiendo el Derecho de la Unión, deben abonarse intereses al sujeto pasivo a partir del día siguiente al del pago de ese impuesto.

**25.** Contrariamente a la Administración tributaria, el órgano jurisdiccional remitente considera que una devolución originada por un aumento del IVA soportado cuya deducción no se reclamó anteriormente se refiere efectivamente a un importe «percibido» en el sentido del artículo 28c de la Ley de Recaudación. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si el importe devuelto en el presente asunto fue percibido contraviniendo el Derecho de la Unión.

**26.** Según el órgano jurisdiccional remitente, no puede hacerse responsable a la Administración tributaria de los errores cometidos en la contabilidad del Ayuntamiento de Dinkelland. Sin embargo, del apartado 56 de la sentencia de 28 de abril de 2022, Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions y otros (C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306), se desprende que la obligación de abonar intereses se deriva de la imposibilidad de disponer durante cierto tiempo del importe indebidamente pagado, con independencia de la eventual responsabilidad del sujeto pasivo.

**27.** En lo tocante a la modificación de la clave de reparto del IVA soportado y pagado, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, teniendo en cuenta que la devolución del importe de IVA derivada de esa modificación es resultado esencialmente del cambio de las normas contables aplicables a las corporaciones municipales, pudiera considerarse que la imposibilidad de disponer de dicho importe se deriva de una infracción del Derecho de la Unión.

**28.** En tales circunstancias, el Rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Güeldres) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**29.** Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, a las que procede responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que 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.

**30.** Cuando un Estado miembro ha recaudado impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a 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 (sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, apartado 205, y de 23 de abril de 2020, *Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**31.** De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico (sentencia de 23 de abril de 2020, *Sole-Mizo et Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 y C-126/18, EU:2020:292, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**32.** En una situación de reintegro de un impuesto percibido por un Estado miembro contraviniendo el derecho de la Unión, el principio de efectividad exige que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no tengan por consecuencia privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por el pago indebido del impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail y otros*, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 29, y de 23 de abril de 2020, *Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartado 43 y jurisprudencia citada).

**33.** En efecto, esta pérdida depende, concretamente, de la duración de la indisponibilidad del importe indebidamente pagado contraviniendo el Derecho de la Unión, y de este modo, se produce, en principio, a lo largo del período comprendido entre la fecha del pago indebido del impuesto en cuestión y la fecha de devolución de este (sentencia de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, apartado 28).

**34.** Así pues, para determinar si el Derecho de la Unión obliga a abonar intereses a un sujeto pasivo desde el día del pago de un importe de IVA que ha sido posteriormente devuelto, es necesario verificar si debe considerarse que ese importe fue «recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia.

**35.** En primer lugar, 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».

**36.** En segundo lugar, en cuanto a lo que deba entenderse por «contraviniendo el Derecho de la Unión», por una parte, si un sujeto pasivo factura un IVA por error, este último se recauda no infringiendo la normativa de la Unión, sino en virtud del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, que dispone que será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, apartado 34 y jurisprudencia citada).

**37.** De igual forma, a tenor del artículo 250, apartado 1, de la Directiva sobre el 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, aunque el sujeto pasivo, 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 establecido en el artículo 168 de la citada Directiva de suerte que no haya ejercido este derecho.

**38.** Así pues, 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.

**39.** Por otra parte, un importe de IVA que se ha devuelto con motivo de haberse modificado, con efectos retroactivos, las normas de cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales de un sujeto pasivo solo puede considerarse como un impuesto que fue recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, si las normas iniciales de dicho cálculo, con arreglo a las cuales se recaudó el referido importe, son incompatibles con el Derecho de la Unión, debido a la normativa nacional aplicable o a algún requisito exigido por la Administración tributaria.

**40.** A este respecto, conviene observar que, según el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA, solo puede deducirse el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen para la realización de operaciones gravadas.

**41.** Pues bien, las cuotas de IVA soportado pagadas por los gastos generales corresponden a la adquisición de bienes y servicios utilizados para el conjunto de las actividades del sujeto pasivo.

**42.** Por lo tanto, procede distinguir, por un lado, el reparto de esas cuotas de IVA en función de que los gastos generales tengan relación con actividades económicas o con actividades no económicas y, por otro lado, si dichos gastos tienen relación con actividades económicas, su reparto en función de que vayan destinados a operaciones gravadas que generen derecho a la deducción o a operaciones exentas que no generan tal derecho.

**43.** Por lo que se refiere al reparto de las cuotas de IVA soportadas en función de que los correspondientes gastos tengan relación con actividades económicas o con actividades no económicas, conviene recordar que el IVA soportado por un sujeto pasivo en la adquisición de bienes y servicios no generará derecho a la deducción en la medida en que esos bienes y servicios se utilicen para actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, estén excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizija*, C-21/20, EU:C:2021:743, apartado 54 y jurisprudencia citada).

**44.** Las disposiciones de la Directiva sobre el IVA no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33).

**45.** En estas circunstancias, y a fin de que los sujetos pasivos puedan efectuar los cálculos necesarios, corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, respetando los principios en que se basa el sistema común del IVA (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 34).

**46.** Por consiguiente, los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar porque el cálculo de la prorrata entre

actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 37).

**47.** En el ejercicio de su facultad de apreciación, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, cualquier criterio de reparto que sea adecuado (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

**48.** Por lo que se refiere al reparto de las cuotas de IVA soportadas en función de que los correspondientes gastos tengan relación con operaciones que generan derecho a la deducción o con operaciones que no generan tal derecho, del artículo 173, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA se infiere que solo se admite la deducción por la parte de las cuotas de IVA proporcional a la cuantía de las operaciones que generan derecho a la deducción. A tenor del artículo 173, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, los Estados miembros pueden 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.

**49.** Por lo tanto, siempre que se cumplan los requisitos indicados en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia, 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.

**50.** En el presente asunto, el cálculo del IVA deducible correspondiente a los gastos generales del Ayuntamiento de Dinkelland se obtiene a través de una clave, establecida por dicho Ayuntamiento a partir de su contabilidad, que permite repartir esos gastos entre las actividades no económicas y las actividades económicas que realiza y, dentro de estas últimas, entre las operaciones gravadas, que generan derecho a la deducción del IVA, y las operaciones exentas, que no generan tal derecho. El mismo Ayuntamiento obtuvo la devolución del importe de IVA en cuestión debido a la aplicación con efectos retroactivos, de 2012 a 2016, de una nueva clave de reparto.

**51.** En respuesta a una solicitud de aclaraciones que le remitió el Tribunal de Justicia el 19 de julio de 2023, el órgano jurisdiccional remitente precisó que, con arreglo a la normativa neerlandesa, la utilización efectiva es el criterio de imputación de bienes y servicios, incluidos los comprendidos en el capítulo de gastos generales, a una actividad no económica o a una actividad económica y, dentro de esta última, a las operaciones que generan derecho a la deducción del IVA.

**52.** Por consiguiente, nada indica que la normativa neerlandesa controvertida en el litigio principal no sea conforme con los requisitos mencionados en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia.

**53.** Paralelamente, de la respuesta del órgano jurisdiccional remitente a la solicitud de aclaraciones se desprende también que dicha normativa no especifica las reglas que determinen la utilización efectiva de los bienes y servicios comprendidos en el capítulo de gastos generales. La normativa nacional relativa a la contabilidad municipal en vigor hasta 2016 permitía, al contrario que la normativa que la modificó, imputar los gastos generales a las actividades principales. Se contemplaba cierta flexibilidad en la imputación de dichos gastos por parte de los Ayuntamientos.

**54.** El órgano jurisdiccional remitente señaló también que, aunque se celebraron consultas, en aras de la seguridad jurídica, entre el Ayuntamiento de Dinkelland y la Administración tributaria, no se llegó a ningún acuerdo, y la Administración tributaria se limitó a aceptar el método consistente en determinar la utilización efectiva de los bienes y servicios a partir de la contabilidad del citado Ayuntamiento. Asimismo, el método puesto en práctica con arreglo a la normativa nacional relativa a la contabilidad municipal en vigor hasta 2016 no reflejaba, según el órgano jurisdiccional remitente, la utilización efectiva de los bienes y servicios de manera inexacta de por sí.

**55.** Por añadidura, de la respuesta del órgano jurisdiccional remitente a la referida solicitud de aclaraciones no se desprende que la eventual inexactitud de la calificación fiscal de ciertas actividades efectuada inicialmente, y modificada retroactivamente a raíz de cambios en las circunstancias fácticas y conceptuales, se debiera a la normativa nacional aplicable o a algún requisito exigido por la Administración tributaria.

**56.** De cuanto antecede se deduce que, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, la clave de reparto utilizada inicialmente por el Ayuntamiento de Dinkelland para los años 2012 a 2016 se estableció bajo la exclusiva responsabilidad de este último.



57. Por lo tanto, a la vista de las consideraciones que figuran en el apartado 39 de la presente sentencia, el importe de IVA deducible calculado con arreglo a dicha clave de reparto no constituye un importe recaudado «contraviniendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia.

58. Es necesario recordar finalmente que, aun cuando no exista un importe «recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión», en el sentido de la jurisprudencia mencionada en los apartados 30 a 33 de la presente sentencia, procede hacer referencia al artículo 183 de la Directiva sobre el IVA cuando un crédito por IVA deba ser analizado, dada su naturaleza, como un «excedente» de IVA en el sentido de esa disposición.

59. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de abonar intereses por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA sean compensadas mediante el pago de intereses de demora. No obstante, la obligación de abonar tales intereses solamente existirá cuando la devolución del excedente de IVA no se produzca en un plazo razonable (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, *technoRent International* y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 40).

60. En el presente asunto, en caso de que fuera aplicable dicha disposición, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, debe señalarse que un plazo de ocho semanas establecido para el tratamiento de una solicitud de devolución de IVA por la Administración tributaria como el fijado por el artículo 30ha de la Ley General de Tributos del Estado, comprendiendo además las operaciones efectivas de devolución, no parece irrazonable, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 59 de la presente sentencia.

61. A la vista de cuantas consideraciones han quedado expuestas, procede responder a las cuestiones planteadas 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.

## Costas

62. 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 Cuarta) declara:

**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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.