



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 6 de julio de 2017\*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 183 — Principio de neutralidad fiscal — Deducción del impuesto soportado — Devolución del excedente de IVA — Procedimiento de inspección — Multa impuesta al sujeto pasivo en dicho procedimiento — Prolongación del plazo de devolución — Exclusión del pago de intereses de demora»

En el asunto C-254/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría), mediante resolución de 24 de marzo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

**Glencore Agriculture Hungary Kft.**, anteriormente Glencore Grain Hungary Kft.,

y

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Rosas y E. Jarašiūnas (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Glencore Agriculture Hungary Kft., anteriormente Glencore Grain Hungary Kft., por los Sres. D. Kelemen y Z. Várszegi, ügyvédek;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós y por la Sra. A.M. Pálffy, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. J. Vlácil y M. Smolek, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: húngaro.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por el Sr. L. Havas, 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 artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Glencore Agriculture Hungary Kft., anteriormente Glencore Grain Hungary Kft. (en lo sucesivo, «Glencore»), y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (Dirección Superior de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria») relativo al pago de intereses de demora en relación con la devolución de un excedente del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 A tenor del artículo 183 de la Directiva IVA:

«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.

[...]»

#### ***Derecho húngaro***

- 4 Tal como se desprende de la resolución de remisión, el artículo 37, apartado 4, de la adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [Ley XCII de 2003, de procedimiento general tributario, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.); en lo sucesivo, «Ley de procedimiento general tributario»] establece que el vencimiento de la orden de pago de una ayuda presupuestaria a la que tenga derecho el sujeto pasivo se registrará por lo dispuesto en el anexo de esta Ley o en leyes especiales. El pago de la ayuda presupuestaria y el del IVA a devolver deberán ordenarse tras la presentación de la solicitud o de la declaración y, como pronto, dentro del plazo de treinta días, en el caso de la ayuda, o de setenta y cinco días, en el caso del IVA, a partir de sus respectivas fechas de vencimiento. Si la Administración tributaria reconoce la ayuda presupuestaria, el pago de esta ayuda se producirá dentro del plazo de treinta días a partir de la entrada en vigor de la resolución adoptada al efecto.
- 5 El artículo 37, apartado 4, letra c), de la Ley de procedimiento general tributario dispone que, en caso de que se incoe una inspección sobre la legitimidad de la solicitud de orden de pago dentro del plazo de treinta días a partir de la presentación de la solicitud (declaración) y que, debido a la obstaculización de la inspección, se imponga una multa por incumplimiento o se dicte una orden de comparecencia, el plazo para dictar la orden de pago se computará a partir del día de la notificación del acta de inspección.

- 6 En virtud del artículo 37, apartado 6, de esta Ley, en caso de que la autoridad tributaria ejecute con retraso una orden de pago, abonará por cada día de retraso intereses por valor igual al recargo de mora. No obstante, aunque se produzca un retraso en la orden de pago, no se devengarán intereses si impide la orden de pago un incumplimiento del sujeto pasivo o de la persona obligada a facilitar datos.

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

- 7 Glencore es una empresa sujeta al IVA que se dedica al comercio de cereales. Presentó ante la Administración tributaria una solicitud de devolución de un excedente de IVA de 4 485 975 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 12,4 millones de euros) correspondiente al mes de septiembre de 2011, en concepto de IVA soportado.
- 8 A raíz de esta solicitud, y antes de proceder a la devolución solicitada, la Administración tributaria incoó un procedimiento de inspección de la legitimidad de dicha solicitud. En el marco de este procedimiento, la Administración tributaria remitió a Glencore numerosas solicitudes para que comunicara determinados datos y le impuso tres multas por la tardanza en contestar a algunas de estas solicitudes, retrasos que, según esta Administración, obstaculizaron la tramitación de dicho procedimiento.
- 9 El 13 de noviembre de 2013, la Administración tributaria pagó a Glencore la cantidad de 1 858 301 000 HUF (aproximadamente 5,9 millones de euros) en concepto de devolución parcial del excedente de IVA. Glencore solicitó a dicha Administración el pago de la cantidad de 411 910 990 HUF (aproximadamente 1,3 millones de euros) en concepto de intereses de demora por el período comprendido entre el 4 de diciembre de 2011, fecha en la que, según Glencore, había vencido el plazo de devolución del excedente de IVA, y el 13 de noviembre de 2013.
- 10 La Administración tributaria desestimó esta solicitud alegando que se había impuesto a Glencore una multa por obstaculizar la inspección de la legitimidad de la solicitud de devolución y que, por tanto, según la normativa húngara aplicable, el plazo de devolución del excedente de IVA y, en su caso, los intereses de demora, debían calcularse a partir de la fecha de la notificación del acta que contenía las conclusiones de dicha inspección. Así, esta Administración consideró que no se había producido ningún retraso en la devolución y que Glencore no tenía derecho a percibir intereses de demora porque fue el hecho de que no se transmitieran los datos solicitados lo que había obstaculizado la tramitación de la inspección y la devolución del excedente de IVA.
- 11 El 5 de noviembre de 2015, Glencore interpuso un recurso contra la resolución de la Administración tributaria que denegaba su solicitud ante el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital, Hungría).
- 12 Ante este órgano jurisdiccional, Glencore sostuvo que la legislación húngara según la cual el pago de intereses de demora se calcula a partir de la fecha de la notificación del acta que pone fin al procedimiento de inspección relativo a la devolución del excedente de IVA es contraria al Derecho de la Unión, en particular a los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y neutralidad fiscal. Añadió que el procedimiento de control controvertido en el litigio principal duró más de dos años debido no a la tardanza en proporcionar los documentos solicitados, sino principalmente a la actuación de la Administración tributaria. Además, afirmó que esta última requirió a Glencore para que proporcionase grandes cantidades de datos durante las dos primeras semanas de este procedimiento de inspección, para lo que sólo le concedió, por cada requerimiento, el plazo de tres días laborables para la presentación de dichos datos. A juicio de Glencore, la Administración tributaria debería haber procedido a la devolución del IVA solicitado en el plazo de cuarenta y cinco días previsto en el artículo 37 de la Ley de procedimiento general tributario para las solicitudes de más de 500 000 HUF (aproximadamente 1 600 euros). Según Glencore, a falta de tal devolución, esta Administración tenía la obligación de pagarle intereses de demora. A su entender, el principio de

neutralidad fiscal exige que el sujeto pasivo pueda obtener la devolución del excedente de IVA en un plazo razonable y el momento de esta devolución no puede depender de las actuaciones procedimentales de las autoridades tributarias.

- 13 La Administración tributaria solicitó la desestimación del recurso de Glencore, alegando que la imposición de multas por la tardanza en facilitar los documentos necesarios para la inspección fiscal era la consecuencia de la actuación infractora de Glencore y que el comportamiento negligente de ésta ocasionó la prolongación del plazo de devolución del excedente de IVA.
- 14 El órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de neutralidad fiscal excluye que los Estados miembros supediten la devolución del excedente de IVA a requisitos que impongan una carga adicional a los sujetos pasivos que afecte a su situación financiera y que los Estados miembros deben asegurarse de que la devolución se efectúe en un plazo razonable y de que la modalidad de devolución no suponga en sí misma ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo. También indica dicho órgano jurisdiccional que el Tribunal de Justicia ha considerado asimismo que los sujetos pasivos a quienes se devuelve el excedente de IVA después de transcurrido un plazo razonable tienen derecho a intereses de demora y que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse los intereses, si bien dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.
- 15 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente estima que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no contiene indicaciones suficientemente claras, concretamente en lo relativo a las consecuencias de multas impuestas por la Administración tributaria, como las que son objeto del litigio principal. Considera que el hecho de que, en lugar de un plazo de cuarenta y cinco días, la demandante haya tenido que esperar aproximadamente dos años para la devolución del excedente de IVA viola el principio de proporcionalidad y que, por consiguiente, debería estimarse la solicitud de intereses de demora presentada por esta empresa. Además, este tribunal considera que es contraria a este principio la circunstancia de que la Administración tributaria, abusando de una interpretación literal de la normativa nacional en cuestión, pueda, imponiendo una multa al sujeto pasivo por falta de respuesta a un requerimiento para proporcionar datos, prolongar casi sin límite temporal las inspecciones fiscales sin tener que pagar intereses de demora.
- 16 En estas circunstancias, el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «1) ¿Debe interpretarse el artículo 183 de la [Directiva IVA] en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el plazo para la devolución del excedente de IVA se prorroga hasta el día de la notificación del acta de inspección cuando, en el marco de un procedimiento de inspección fiscal incoado dentro de los treinta días contados a partir del día de la presentación de la solicitud de devolución, se impone al sujeto pasivo una multa por incumplimiento?
  - 2) ¿Se opone el artículo 183 de la Directiva IVA, teniendo en cuenta los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, a una normativa nacional que, en caso de retraso en la orden de pago, excluye el abono de intereses de demora cuando, en el marco de una inspección efectuada en relación con la orden de pago, la autoridad haya sancionado al sujeto pasivo por incumplimiento de su obligación de cooperación, dándose la circunstancia de que la inspección, que se prolongó durante varios años, se dilató por razones que no eran imputables principalmente al sujeto pasivo?
  - 3) ¿Deben interpretarse el artículo 183 de la [Directiva IVA] y el principio de efectividad en el sentido de que la reclamación de intereses sobre impuestos retenidos o no devueltos contraviniendo el Derecho de la Unión constituye un derecho subjetivo que se deriva directamente del propio

Derecho de la Unión, de modo que para hacer efectiva tal reclamación de intereses ante los tribunales y otras autoridades de los Estados miembros basta con probar la infracción del Derecho de la Unión y la no devolución del impuesto?

- 4) En el supuesto de que, teniendo en cuenta las respuestas a las anteriores cuestiones, el tribunal que conoce del litigio principal declarara que la normativa nacional es contraria al artículo 183 de la Directiva IVA, ¿actuaría dicho tribunal conforme al Derecho de la Unión si considerara que la denegación de intereses de demora acordada en las resoluciones de la autoridad del Estado miembro es contraria al artículo 183 de la Directiva IVA?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 17 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, según la cual, en el caso de que la Administración tributaria incoe un procedimiento de inspección fiscal y de que se imponga una multa al sujeto pasivo por falta de cooperación, la fecha de devolución del excedente de IVA puede retrasarse hasta la notificación a dicho sujeto pasivo del acta de inspección y el pago de intereses de demora puede denegarse, incluso cuando la duración del procedimiento de inspección fiscal es excesiva y no es totalmente imputable al comportamiento del sujeto pasivo. En caso de respuesta afirmativa, el órgano jurisdiccional remitente pregunta cuáles son las obligaciones que le incumben, con arreglo al Derecho de la Unión, para resolver el litigio principal.
- 18 Con carácter preliminar, debe recordarse que, aunque el artículo 183 de la Directiva IVA no prevé una obligación de pago de intereses sobre el excedente de IVA que debe devolverse, ni la fecha desde la cual se devenguen tales intereses, esta circunstancia no permite, por sí sola, deducir que este artículo deba interpretarse en el sentido de que las modalidades de devolución del excedente de IVA establecidas por los Estados miembros están exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión (sentencias de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, apartados 27 y 28, y de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, apartado 19).
- 19 En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, determinadas normas específicas que los Estados miembros deben respetar al aplicar el derecho a la devolución del excedente del IVA derivan del artículo 183 de la Directiva IVA, interpretado en relación con el contexto y los principios generales que rigen en el ámbito del IVA (véase la sentencia de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 20 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que las modalidades de devolución del excedente del IVA establecidas por un Estado miembro no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no suponga ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (sentencias de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 33, y de 28 de julio de 2011, *Comisión/Hungría*, C-274/10, EU:C:2011:530, apartado 45, y auto de 17 de julio de 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13, no publicado, EU:C:2014:2127, apartado 31).
- 21 Este plazo puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse no razonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección (sentencia de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 53).

- 22 Cuando la devolución al sujeto pasivo del excedente del IVA se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas así generadas, en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de las cantidades de dinero controvertidas, sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (sentencia de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, apartado 23).
- 23 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende también que un cálculo de los intereses adeudados por la Hacienda Pública que no tome como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido devolver el excedente del IVA conforme a la Directiva IVA es contrario, en principio, a las exigencias del artículo 183 de esta Directiva (sentencias de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 51, y de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, apartado 24).
- 24 Además, es necesario señalar que una normativa que deja a las autoridades tributarias la posibilidad de incoar una inspección fiscal en cualquier momento, incluida una fecha cercana al vencimiento de la devolución del excedente de IVA, permitiendo así prolongar considerablemente el plazo para efectuar ésta, no sólo expone al sujeto pasivo a desventajas económicas, sino que también tiene como consecuencia colocar a este último en una situación en la que le es imposible prever la fecha a partir de la cual podrá disponer de los fondos correspondientes al excedente de IVA, lo que constituye una carga adicional para dicho sujeto pasivo (auto de 21 de octubre de 2015, *Kovozber*, C-120/15, no publicado, EU:C:2015:730, apartado 27).
- 25 De todo lo anterior resulta que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, si bien el plazo de devolución del excedente de IVA puede retrasarse hasta la fecha de notificación al sujeto pasivo del acta que ponga fin al procedimiento de inspección fiscal del que ha sido objeto, dicho retraso sólo puede producirse a condición de que el procedimiento no tenga como consecuencia prolongar este plazo más allá de lo necesario para completar dicho procedimiento. En caso de que la duración de este último sea excesiva, no puede privarse al sujeto pasivo de intereses de demora.
- 26 Dado que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, sobre la incidencia del comportamiento del sujeto pasivo, cuya falta de diligencia durante el procedimiento de inspección fiscal fue sancionada con multas, procede señalar que, como alega el Gobierno húngaro, es cierto que no puede admitirse una situación en la que un sujeto pasivo que ha provocado el retraso en la devolución de un excedente de IVA al negarse a colaborar con la Administración tributaria y al obstaculizar así el procedimiento de inspección pueda solicitar el pago de intereses por esa demora.
- 27 Sin embargo, no puede considerarse compatible con las exigencias derivadas del principio de neutralidad fiscal una normativa o una práctica nacional en virtud de la cual el mero hecho de que se haya impuesto al sujeto pasivo una multa por su falta de diligencia durante la inspección fiscal de la que ha sido objeto permite a la Administración tributaria prolongar esta inspección durante un período de tiempo no justificado debido a esa falta de diligencia, sin que tenga la obligación de pagar intereses de demora a dicho sujeto pasivo.
- 28 Por tanto, en una situación como la que es objeto del litigio principal, para decidir si se adeudan intereses de demora y, en su caso, el punto de partida del derecho a dichos intereses, debe determinarse la parte de la duración del procedimiento de inspección fiscal que es imputable al comportamiento del sujeto pasivo.
- 29 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la primera devolución parcial del excedente de IVA correspondiente al mes de septiembre de 2011 no se produjo hasta el 13 de noviembre de 2013, es decir, más de dos años después del vencimiento del plazo de devolución previsto normalmente por la normativa húngara.

- 30 En sus observaciones escritas, Glencore señala que la Administración tributaria incoó el procedimiento de inspección de la legitimidad de su solicitud de devolución del excedente de IVA en una fecha muy próxima a la expiración del plazo previsto por la normativa húngara para esta devolución. Esta sociedad también indica que la Administración tributaria le impuso una primera multa 41 días después de la presentación de su declaración de IVA, mientras que la primera devolución parcial, de la que conoce el órgano jurisdiccional remitente, se efectuó 755 días después de la presentación de esta declaración y que la notificación del acta que recoge las constataciones de la inspección fiscal realizada tuvo lugar 539 días después de la primera solicitud de documentos que le dirigió la Administración tributaria.
- 31 El órgano jurisdiccional remitente expone que, para determinar si se adeudan intereses de demora, la normativa húngara no dispone que haya de tenerse en cuenta el impacto real, en la duración del procedimiento de inspección fiscal, del comportamiento del sujeto pasivo a quien se ha impuesto una multa. Indica, además, que la Administración tributaria puede, en su caso, prolongar tal procedimiento durante un período de tiempo considerable sin tener la obligación de pagar intereses de demora.
- 32 Queda de manifiesto que, en caso de que se incoe un procedimiento de inspección y de que se imponga una multa a un sujeto pasivo durante ese procedimiento, tal normativa nacional puede tener como efecto privar a dicho sujeto pasivo de los fondos correspondientes al excedente de IVA durante un largo período de tiempo e impedirle prever la fecha en la que podrá disponer de ellos, así como privarle del derecho a los intereses de demora.
- 33 Tal normativa no respeta las exigencias derivadas del principio de neutralidad fiscal, recordadas en los apartados 20 a 22 de la presente sentencia, según las cuales el excedente de IVA debe devolverse en un plazo razonable y, en caso de que no lo sea, las pérdidas económicas así generadas en perjuicio del sujeto pasivo deben compensarse mediante el pago de intereses de demora.
- 34 En lo que respecta a las obligaciones del órgano jurisdiccional remitente, hay que recordar que, al aplicar el Derecho interno, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (véase, en particular, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 35 Según una jurisprudencia igualmente reiterada, dado que el órgano jurisdiccional nacional está encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión, dicho órgano jurisdiccional debe garantizar la plena eficacia de estas disposiciones dejando inaplicada de oficio, en caso de necesidad, cualquier disposición nacional contraria sin solicitar o esperar la derogación previa de dicha disposición nacional por el legislador o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (sentencia de 5 de julio de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 36 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, según la cual, en el caso de que la Administración incoe un procedimiento de inspección fiscal y de que se imponga una multa a un sujeto pasivo por falta de cooperación, la fecha de la devolución del excedente de IVA puede retrasarse hasta la notificación a dicho sujeto pasivo del acta correspondiente a esta inspección y puede denegarse el pago de intereses de demora, incluso cuando la duración del procedimiento de inspección fiscal es excesiva y no es totalmente imputable al comportamiento del sujeto pasivo.

## Costas

- <sup>37</sup> Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Séptima) declara:

**El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, según la cual, en el caso de que la Administración incoe un procedimiento de inspección fiscal y de que se imponga una multa a un sujeto pasivo por falta de cooperación, la fecha de la devolución del excedente de IVA puede retrasarse hasta la notificación a dicho sujeto pasivo del acta correspondiente a esta inspección y puede denegarse el pago de intereses de demora, incluso cuando la duración del procedimiento de inspección fiscal es excesiva y no es totalmente imputable al comportamiento del sujeto pasivo.**

Firmas