Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 21 de enero de 2021 [1]

Asunto C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
con intervención de:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 183 — Devolución del excedente de IVA soportado — Intereses en caso de incremento *a posteriori* del excedente de IVA soportado o de reducción *a posteriori* de la deuda tributaria — Inexistencia de medidas nacionales de transposición — Aplicación directa de una directiva — Aplicación por analogía de una directiva no pertinente — Directiva de devolución (Directiva 2008/9/CE) — Artículo 27 — Interpretación del Derecho nacional de manera conforme con el Derecho de la Unión»

I. Introducción

1. La cuestión que se suscita en el presente asunto es si la Directiva sobre el IVA concede al sujeto pasivo un derecho directo a percibir intereses respecto de un excedente de IVA o de un derecho a la devolución del impuesto que solo se han abonado *a posteriori*. Según el órgano jurisdiccional remitente, la República de Austria no ha previsto una norma en materia de pago de intereses en el caso del IVA. Expone que las normas en materia de intereses aplicables a otros tipos de impuestos no pueden interpretarse de manera conforme con el Derecho de la Unión y aplicarse al IVA.

2. No obstante, otra Directiva (la Directiva de devolución) contiene un derecho a percibir intereses directamente aplicable a los excedentes de IVA soportado devueltos *a posteriori* a sujetos pasivos establecidos en el extranjero que no hayan efectuado operaciones en el país. Procede preguntarse si dicha Directiva puede aplicarse por analogía en el caso de autos.

[1] Lengua original: alemán.

3. Ahora bien, aun en caso de respuesta negativa y aun cuando no pueda deducirse de la Directiva sobre el IVA un derecho a percibir intereses directamente aplicable, el Tribunal de Justicia posiblemente pueda aportar otras indicaciones útiles para poder solucionar el litigio de manera conforme con el Derecho de la Unión.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»),[2] se refiere a la reducción de la base imponible y dispone lo siguiente:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

5. El artículo 183 de Directiva sobre el IVA es del siguiente tenor:

«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.»

6. La Directiva 2008/9/CE, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE (en lo sucesivo, «Directiva de devolución»),[3] regula los detalles de la devolución del IVA soportado a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que no hayan efectuado operaciones en dicho Estado.

7. El artículo 27 de la Directiva de devolución, que se refiere a los intereses correspondientes a dicho derecho a devolución, tiene el siguiente tenor:

«1. Los intereses se calcularán desde el día siguiente al último día para el pago de la devolución en virtud del artículo 22, apartado 1, hasta el día en que se haya abonado efectivamente la devolución.

2. El tipo de interés será igual al tipo de interés aplicable respecto de devoluciones del IVA a sujetos pasivos establecidos en el Estado miembro de devolución con arreglo a la legislación nacional de dicho Estado miembro.

[2] DO 2006, L 347, p. 1.

[3] DO 2008, L 44, p. 23.

Si la legislación nacional no estipula el pago de intereses respecto de devoluciones a sujetos pasivos establecidos, el interés que se habrá de abonar será igual al interés o recargo equivalente aplicado por el Estado miembro de devolución respecto de los pagos atrasados del IVA efectuados por los sujetos pasivos.»

B. Derecho austriaco

8. En Austria, el derecho del sujeto pasivo a percibir intereses está regulado por la Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Ley federal relativa a las disposiciones generales y al procedimiento aplicable a los tributos gestionados por las autoridades tributarias de la Federación, de los estados federados y de los municipios), también llamada Bundesabgabenordung (en lo sucesivo, «BAO»).

9. El artículo 205 de la BAO se refiere al derecho del sujeto pasivo a percibir intereses en el caso de derechos de devolución en el ámbito del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades:

«1. Los importes diferenciales correspondientes al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre sociedades resultantes de las liquidaciones tributarias, excluyendo los pagos fraccionados (apartado 3), una vez cotejados con los ingresos a cuenta o con la cuota fijada hasta ese momento, devengarán intereses desde el 1 de octubre del año siguiente al del ejercicio en el que se haya generado el crédito tributario hasta la fecha en que se notifiquen dichas liquidaciones (intereses por créditos). Lo mismo se aplicará *mutatis mutandis* a los importes diferenciales resultantes de:

a) la anulación de liquidaciones tributarias, […]

2. Los intereses por créditos ascenderán anualmente al tipo de interés básico incrementado en un 2 %. No se liquidarán tales intereses cuando no alcancen el importe de 50 euros. Los intereses por créditos podrán liquidarse por un período máximo de cuarenta y ocho meses. […]»

10. Desde el 1 de enero de 2012, el artículo 205a de la BAO establece que el sujeto pasivo tendrá derecho a percibir intereses por los impuestos abonados en exceso cuando estos se fijen posteriormente, a raíz de un recurso, en una cuantía inferior a la inicialmente liquidada, y reza como sigue:

«1. Cuando una deuda tributaria ya pagada cuyo importe dependa directa o indirectamente de la resolución de un recurso se vea reducida, deberán liquidarse, a instancia del contribuyente, intereses por el período comprendido entre el pago del tributo y la notificación de la resolución o sentencia por la que se haya reducido la cuota del impuesto (intereses a raíz de un recurso). […]

4. Los intereses ascenderán anualmente al tipo de interés básico incrementado en un 2 %. No se liquidarán intereses cuando estos no alcancen el importe de 50 euros.»

III. Litigio principal

11. La petición de decisión prejudicial tiene su origen en dos procedimientos de casación distintos ante el órgano jurisdiccional remitente.

– ***Sobre el primer procedimiento de casación (Ro 2017/15/0035)***

12. CS, demandante en primera instancia en el primer procedimiento (en lo sucesivo, «demandante 1»), declaró en su autoliquidación periódica del IVA correspondiente a agosto de 2007 un excedente de IVA soportado por importe de 60 689,28 euros. Sin embargo, el Finanzamt (Agencia Tributaria) fijó dicho excedente en un importe de solo 14 689,28 euros. La liquidación correspondiente fue impugnada judicialmente por el demandante 1 con éxito. El 22 de mayo de 2013 se le «abonó» el importe íntegro del excedente de IVA.

13. El 30 de mayo de 2013, el demandante 1 solicitó, con arreglo al artículo 205a de la BAO, el pago de intereses por dicho excedente de IVA por el período comprendido entre la entrada en vigor de dicha norma (1 de enero de 2012) y el cumplimiento de la obligación el 22 de mayo de 2013. La Agencia Tributaria denegó dicha solicitud. El demandante 1 recurrió sin éxito la resolución correspondiente ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria).

14. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) fundamentó su decisión desestimatoria en el hecho de que el artículo 205a de la BAO no comprende el supuesto de un excedente de IVA que se ha reclamado con éxito mediante un recurso, sino únicamente la impugnación judicial exitosa de una deuda tributaria fijada en una cuantía demasiado elevada y ya saldada. Contra esta resolución ha recurrido en casación el demandante 1.

– ***Sobre el segundo procedimiento de casación (Ro 2018/15/0026)***

15. El demandante en primera instancia en el segundo procedimiento (technoRent International; en lo sucesivo, «demandante 2») es una empresa establecida en Alemania. Durante los años 2003 y 2004 vendió máquinas en Austria y sometió dichas operaciones a tributación por IVA en Austria. En 2005 el demandante 2 hizo constar, en su autoliquidación periódica del IVA correspondiente a mayo de 2005, un crédito de IVA por importe de 367 081,58 euros, debido a una minoración *a posteriori* de la contraprestación a los efectos del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, ya que algunas de las máquinas, al parecer, no fueron pagadas o no lo fueron íntegramente.

16. Esta reducción de la base imponible fue objeto de una inspección fiscal (de julio de 2006 a junio de 2008). Inicialmente el saldo a su favor se «abonó» al demandante 2 el 10 de marzo de 2008. Sin embargo, al finalizar la inspección, la Agencia Tributaria consideró que no procedía reducir la base imponible. En consecuencia, mediante resolución de 13 de octubre de 2008, la Agencia Tributaria giró una liquidación complementaria por importe de 367 081,58 euros. El recurso interpuesto contra dicha liquidación del IVA prosperó.

17. En octubre de 2013, el demandante 2 solicitó el pago de intereses por el período comprendido entre julio de 2005 y mayo de 2013 por la cantidad de 367 081,58 euros. La Agencia Tributaria resolvió dicha solicitud señalando que solo había derecho a percibir intereses por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 8 de abril de 2013 (por importe de 10 021,32 euros) con arreglo al artículo 205a de la BAO. El 29 de mayo de 2017, el tribunal competente estimó parcialmente un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha resolución y reconoció al demandante 2 intereses de demora también por el período comprendido entre el 2 de septiembre de 2005 y el 9 de marzo de 2008. El recurso de casación interpuesto por la Agencia Tributaria contra dicha sentencia tiene por objeto exclusivamente el reconocimiento de intereses de demora por el período comprendido entre el 2 de septiembre de 2005 y el 9 de marzo de 2008.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), competente para conocer de los dos recursos de casación, no considera que sea posible interpretar de manera conforme con el Derecho de la Unión las normas en materia de intereses que se recogen en los artículos 205 y 205a de la BAO, de modo que, mediante resolución de 24 de octubre de 2018, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se deriva del Derecho de la Unión una norma directamente aplicable que confiera a un sujeto pasivo al que la Agencia Tributaria, en una situación como la de los litigios principales, no devuelve en tiempo oportuno un crédito de IVA el derecho a percibir intereses de demora, de modo que el sujeto pasivo pueda invocarlo ante la Agencia Tributaria o ante los tribunales de lo contencioso-administrativo aunque el Derecho nacional no recoja una norma de ese tipo en materia de intereses?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial:

2) ¿Se permite que, también en el supuesto de un crédito de IVA en favor del sujeto pasivo derivado de una minoración *a posteriori* de la contraprestación a los efectos del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el cómputo de intereses comience una vez transcurrido el plazo razonable del que dispone la Agencia Tributaria para verificar la exactitud del derecho invocado por el sujeto pasivo?

3) ¿El hecho de que el Derecho nacional de un Estado miembro no contenga ninguna norma en materia de intereses en el caso del abono tardío en cuenta de créditos de IVA tiene como efecto que la consecuencia jurídica que dispone la norma contenida en el artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, deba ser aplicada por los órganos jurisdiccionales nacional al calcular los intereses también en el caso de que los litigios principales no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/9?»

19. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la República de Austria y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales

20. Las tres cuestiones prejudiciales se refieren, en esencia, a si el Derecho de la Unión exige el pago de intereses por un excedente de IVA o un derecho a la devolución del IVA (frecuentemente designado también como crédito de IVA) y, en caso de respuesta afirmativa, en qué medida lo exige. Dado que las cuestiones prejudiciales segunda y tercera están supeditadas a una respuesta afirmativa a la primera cuestión, comenzaré por examinar la primera cuestión prejudicial.

21. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente parece partir de la premisa de que el Derecho austriaco no contempla el pago de intereses por un excedente de IVA o por un derecho a la devolución del IVA, o bien que solo lo contempla en situaciones muy específicas. En ese contexto, considera que no es posible aplicar por analogía la regla general prevista en el artículo 205 de la BAO para el impuesto sobre la renta. Asimismo, considera que, desde el 1 de enero de 2012, el artículo 205a de la BAO solo comprende aquellos supuestos en los que, a raíz de una resolución, el IVA se reduce *a posteriori*, pero no aquellos en los que se incrementa la deducción del IVA soportado. Es esta la razón por la que el órgano jurisdiccional remitente pregunta por una norma directamente aplicable que se derive «del Derecho de la Unión».

22. El presente asunto versa sobre el pago de intereses por un excedente de IVA o por un derecho a la devolución del IVA. En consecuencia, como Derecho de la Unión pertinente procede atender principalmente a la Directiva sobre el IVA y, más concretamente, a sus artículos 183 y 90.

23. Por lo tanto, para responder a la primera cuestión prejudicial es preciso, en primer lugar, esclarecer el alcance del derecho a percibir intereses con arreglo a los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA (véase al respecto el epígrafe B.1) y su aplicabilidad directa (véase el epígrafe B.2). A continuación, procede examinar la aplicación directa por analogía del artículo 27 de la Directiva de devolución, que en principio no es pertinente (véase el epígrafe B.3), así como las posibilidades de interpretación conforme con el Derecho de la Unión de los artículos 205 y 205a de la BAO (véase al respecto el epígrafe C).

B. Acerca del pago de intereses por un excedente de IVA o un derecho a la devolución del IVA

1. Contenido y alcance de los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA

a) Pago de intereses por un excedente de IVA

24. En primer lugar, procede determinar si de la Directiva sobre el IVA se deriva en favor de los particulares el derecho a percibir intereses. La Directiva sobre el IVA no contiene ninguna norma concreta sobre pago de intereses. Asimismo, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA establece únicamente que los Estados miembros pueden trasladar al período impositivo siguiente el excedente resultante de la diferencia positiva entre el IVA soportado deducido y la deuda tributaria, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

25. En ese sentido, según su redacción, esta disposición no establece una obligación de pago de intereses sobre el excedente de IVA que debe devolverse ni la fecha desde la que se devengan tales intereses. [4]

26. Ahora bien, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en relación con el artículo 179 de esta. Con arreglo al artículo 179 de la Directiva sobre el IVA, la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción. En conclusión, el artículo 179 de la Directiva sobre el IVA prevé una compensación forzosa con el impuesto devengado en cada período impositivo. Si la deuda tributaria es superior a la deducción del IVA soportado, queda pendiente de pago un impuesto

[4] En ese sentido, véanse las sentencias de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 19, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 27.

(de cuantía inferior). En cambio, si la deuda tributaria es inferior a la deducción del IVA soportado, habrá un excedente de IVA, al que hace referencia el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA.

27. De esta combinación del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA con el derecho a deducción del sujeto pasivo a la luz del principio de neutralidad se deriva una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia según la cual el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita *inmediatamente* en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. [5]

28. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la existencia del derecho a deducción como tal se regula en los artículos 167 a 172 de la Directiva sobre el IVA, que figuran en el capítulo titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los artículos 178 a 183 de dicha Directiva se refieren únicamente a las condiciones para ejercer dicho derecho. [6] A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que las condiciones de ejercicio de dicho derecho establecidas por los Estados miembros no pueden menoscabar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de dicho impuesto. [7] En definitiva, cuando la devolución al sujeto pasivo del excedente de 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 de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora. [8]

29. En este sentido, del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, se desprende que el sujeto pasivo —como, en el presente asunto, el demandante 1— tiene derecho a percibir intereses por el excedente de IVA que no se le ha abonado.

b) Pago de intereses por un derecho a la devolución del IVA

30. Como acertadamente señala la Comisión, nada distinto sucede en el caso de un sujeto pasivo que —como, en este asunto, el demandante 2— ha satisfecho primero correctamente el IVA y que, debido a una reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, tiene ahora —es decir, desde que se ha producido la reducción— un derecho a la devolución (denominado «crédito de IVA») frente al acreedor fiscal.

31. En ambos casos, un sujeto pasivo se ve gravado con un exceso de IVA que ha pagado al Estado, bien indirectamente a través de su proveedor, o bien directamente. Por lo tanto, a la luz del principio de neutralidad, la carga que implica la toma en consideración tardía de la reducción de la base imponible del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA no se distingue en absoluto del retraso en el pago de un excedente de IVA con arreglo al artículo 183 de la citada Directiva. Por

5 Sentencias de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 21; de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 43; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 32; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartado 34, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 37 y jurisprudencia citada.

6 Sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 44; véanse en este sentido también las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 30, y de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, EU:C:2001:596), apartado 71.

7 Así expresamente en las sentencias de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 22; de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 45, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 33.

8 Así expresamente en las sentencias de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartados 23 y 24, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 51. En ese sentido, en el fondo también la sentencia de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 36.

esta misma razón, en un supuesto de reducción de la base imponible, el Tribunal de Justicia ya ha declarado [9] que «el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico». [10]

32. De ello se deduce que los importes de IVA recaudados en un inicio correctamente y que deben devolverse a raíz de una reducción posterior de la base imponible debido a la desaparición de la causa del pago también deben devolverse con intereses a partir de ese momento.

c) ¿Exclusión del pago de intereses por el artículo 27 de la Directiva de devolución?

33. En cambio, contrariamente a lo que parece sugerirse en la petición de decisión prejudicial y a lo que defiende también la República de Austria, del tenor del artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva de devolución no puede deducirse que los Estados miembros puedan prescindir totalmente de pagar intereses por dichos créditos. Reza como sigue: «si la legislación nacional no estipula el pago de intereses respecto de devoluciones a sujetos pasivos establecidos, el interés que se habrá de abonar será igual al interés o recargo equivalente aplicado por el Estado miembro de devolución respecto de los pagos atrasados del IVA efectuados por los sujetos pasivos.»

34. La expresión «si la legislación nacional no estipula el pago de intereses» no implica que el legislador de la Unión haya partido de la premisa de que es posible no establecer en la legislación nacional norma alguna sobre el pago de intereses por las devoluciones del IVA soportado a los sujetos pasivos.

35. Como se desprende de los considerandos 1 y 2 de la Directiva de devolución, antes de la adopción de dicha Directiva en su forma actual existía un déficit considerable en la aplicación y la armonización de las disposiciones de los Estados miembros relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. A tenor del considerando 3 de la Directiva de devolución, con el fin de hacer frente a ese déficit se mejoró la posición de las empresas. En consecuencia, en el artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva de devolución se estableció una disposición supletoria concreta que vincula a todos los Estados miembros. Por tanto, cuando no haya una norma sobre pago de intereses respecto de las devoluciones a sujetos pasivos no establecidos, se aplicarán las normas en materia de pagos atrasados al Estado.

36. Ahora bien, esta norma supletoria para un supuesto específico (artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva de devolución) no excluye en modo alguno el pago de intereses en todos los demás casos, máxime si se considera que el principio de neutralidad (véase el punto 28 de las presentes conclusiones) impone el pago de intereses en todas las demás situaciones.

[9] Sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail Ltd y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartado 26.

[10] En el mismo sentido también, aunque para un supuesto del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, la sentencia de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 36.

d) Conclusión parcial

37. Por tanto, de los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, resulta que el Estado miembro está obligado a pagar intereses por los excedentes de IVA y por los derechos de devolución de impuestos debidos a una reducción de la base imponible.

2. ¿Derecho a percibir intereses directamente aplicable en virtud de los artículos 183 o 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad?

38. A continuación, procede comprobar si los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, confieren un derecho a percibir intereses directamente aplicable. Procede responder negativamente a esta cuestión, coincidiendo con la opinión de la República de Austria. Si bien, en virtud de los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, está claro que, en principio, deben pagarse intereses, el Derecho de la Unión no establece los detalles concretos, como pueden ser el tipo de interés o el inicio del devengo de los intereses.

39. Por el contrario, los Estados miembros disponen de un margen de actuación al establecer el pago de intereses.[11] Nada distinto cabe afirmar del pago de intereses por el derecho de devolución con arreglo al artículo 90 de la Directiva sobre el IVA.[12]

40. Este margen de actuación ha sido confirmado en varias ocasiones por el Tribunal de Justicia. En ese sentido, por ejemplo, una norma que establece el abono del excedente en un plazo de cuarenta y cinco días desde la declaración del impuesto antes de que comiencen a devengarse los intereses es conforme con el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA.[13]

41. En consecuencia, corresponde a los Estados miembros regular los detalles del pago de intereses en su Derecho nacional. Teniendo en cuenta los diferentes espacios monetarios existentes en la Unión, con tasas de inflación y tipos de interés distintos, es comprensible que la Directiva sobre el IVA esté materialmente abierta a diversas soluciones en este punto. Así pues, queda descartada la aplicación directa de los artículos 183 o 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, para determinar un derecho específico al pago de intereses en beneficio del sujeto pasivo.

3. ¿Aplicación por analogía del artículo 27 de la Directiva de devolución?

42. Como acertadamente señala la República de Austria, en el presente asunto tampoco cabe una aplicación por analogía del artículo 27 de la Directiva de devolución, como parece contemplar el órgano jurisdiccional remitente en su tercera cuestión prejudicial. Es cierto que dicho artículo es suficientemente preciso y claro y, por tanto, en principio sería en sí directamente aplicable. No obstante, solo impone al Estado miembro una determinada norma en materia de pago de intereses en el caso de un sujeto pasivo establecido en el extranjero que no haya efectuado operaciones internas.

[11] Sentencias de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 37; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20 (Autonomía); de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 39; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartados 33 y 64, y de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 17.

[12] Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail Ltd y otros (C-591/10, EU:C:2012:478).

[13] Sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartados 50 y 61.

43. En consecuencia, Austria no ha infringido el artículo 27 de la Directiva de devolución por no haber transpuesto esta norma sobre pago de intereses para el caso de un sujeto pasivo establecido en el interior del país (o de un sujeto pasivo que haya efectuado operaciones internas). Por consiguiente, la finalidad de la aplicación directa de una Directiva no se cumple en el presente asunto. Aquí no se puede ni es necesario evitar que el Estado pueda obtener ventajas de su incumplimiento del Derecho de la Unión. [14]

44. Además, tampoco existe un vacío normativo no intencionado, como requisito para la aplicación por analogía. Como ya se ha explicado anteriormente (puntos 35 y 36), antes de adoptar la Directiva de devolución en su forma actual había un déficit considerable en el procedimiento de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país. Ahora bien, no parece que el legislador haya apreciado tal déficit en el caso de los sujetos pasivos establecidos en el interior del país, pues de lo contrario no habría regulado solamente aquel supuesto específico.

45. Aparte de lo que antecede, la aplicación por analogía en el presente caso de una directiva no pertinente equivaldría a pasar por alto la valoración del legislador de la Unión que se plasma en la Directiva sobre el IVA. Este, al redactar los artículos 183 y 90 de dicha Directiva, dejó en manos de los Estados miembros la puesta en práctica del excedente de IVA y del derecho a la devolución, incluido el pago de intereses. El Tribunal de Justicia alude a un margen de actuación de los Estados miembros. [15] Este margen de actuación se eludiría en caso de aplicar por analogía el artículo 27 de la Directiva de devolución.

4. Conclusión parcial

46. De los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, no se deriva ninguna norma en materia de intereses directamente aplicable en favor del sujeto pasivo. A tal efecto falta la precisión suficiente por lo que respecta al tipo de interés y al momento de inicio del devengo de los intereses. Esta conclusión no altera el hecho de que los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad, exigen una regla en materia de pago de intereses. Tampoco es posible aplicar por analogía el artículo 27 de la Directiva de devolución.

[14] En este sentido expresamente las sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 38; de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartados 22 y 23, y de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84), apartado 49.

[15] Sentencias de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 39; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartados 33 y 64; de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 17, y de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00, EU:C:2001:579), apartado 32.

C. Límites del margen de actuación de que disponen los Estados miembros: los principios de equivalencia y de efectividad

47. En consecuencia, dado que la Directiva sobre el IVA no establece ninguna norma en materia de intereses directamente aplicable, la regulación del derecho a percibir intereses es, en principio, competencia de los Estados miembros. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, disponen, a este respecto, de un margen de actuación [16] y pueden establecer las condiciones de ejercicio del derecho a percibir intereses.

48. No obstante, la regulación de la devolución no puede ser menos favorable que la correspondiente a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar diseñada de tal manera que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). [17]

49. Estos principios influyen en la aplicación y la interpretación del Derecho nacional por los órganos jurisdiccionales nacionales, ya que, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión —en este caso, de la Directiva sobre el IVA—, dejando inaplicada de oficio, en caso de necesidad, la interpretación ya adoptada, si tal interpretación no es compatible con el Derecho de la Unión. [18] Corresponde al órgano jurisdiccional nacional tomar en consideración todo el Derecho nacional para apreciar en qué medida puede este ser objeto de una aplicación que no lleve a un resultado contrario al Derecho de la Unión. [19]

50. No obstante, requisito para ello es que el órgano jurisdiccional disponga de tal posibilidad. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, el tenor, la finalidad y la estructura de los artículos 205 y 205a de la BAO excluyen que estos sean aplicables «a créditos de IVA abonados en cuenta tardíamente». Ahora bien, eventualmente podría plantearse una interpretación conforme con el Derecho de la Unión o una aplicación por analogía de dichas normas. Si no hay norma alguna para el pago en exceso del IVA, podría existir un vacío jurídico no intencionado, que podría colmarse en el caso del demandante 2 mediante, por ejemplo, una aplicación por analogía de las normas en materia de intereses aplicables a otros tipos de impuestos (por ejemplo, el artículo 205 del BAO), de conformidad con los principios de equivalencia y de efectividad.

51. Por lo que respecta al demandante 1, se aplica lo siguiente: el hecho de que la deuda tributaria se reduzca a raíz de un recurso o de que aumente el derecho a deducción no es determinante para el excedente de IVA de ahí resultante (es decir, el saldo contemplado en el artículo 183 de la

[16] Sentencias de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 37; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20 (Autonomía); de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 39, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 29.

[17] Sentencias de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 25; de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 58; de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), apartado 54; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20; de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 17, y de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 24.

[18] En ese sentido expresamente la sentencia de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 30; véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 61, y de 5 de marzo de 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167), apartado 44. Véase en este sentido también las sentencias de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), apartado 54; de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20, y de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 17.

[19] En un sentido similar las sentencias de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 59, y de 8 de noviembre de 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835), apartados 59 y 66.

Directiva sobre el IVA). Por lo tanto, es posible que, en el presente asunto, sí proceda considerar una interpretación extensiva, conforme con el Derecho de la Unión, del artículo 205a de la BAO, con arreglo a los principios de equivalencia y de efectividad.

52. Ahora bien, dado que no todos los ordenamientos jurídicos nacionales admiten una interpretación conforme con el Derecho de la Unión, como resulta, entre otras cosas, de la obligación de los Estados miembros de resarcir los daños en caso de infracciones del Derecho de la Unión, [20] solo el órgano jurisdiccional remitente puede, en definitiva, decidir.

53. Habida cuenta de la respuesta negativa dada a la primera cuestión prejudicial, ya no procede responder por separado a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

VI. Conclusión

54. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a la primera cuestión prejudicial del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria):

«Del Derecho de la Unión —en el presente asunto, de los artículos 183 y 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad— resulta lo siguiente: por un excedente de IVA soportado en el sentido del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, al igual que por un derecho de devolución resultante de la rectificación de la base imponible con arreglo al artículo 90 de la citada Directiva, deben, en principio, abonarse intereses si la devolución no se produce en un plazo razonable. Ahora bien, en la Directiva no existe una norma directamente aplicable relativa al pago concreto de intereses por dichos créditos. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo aquello que sea de su competencia para alcanzar un resultado conforme con el Derecho de la Unión, por ejemplo mediante la aplicación por analogía o mediante la interpretación extensiva conforme con el Derecho de la Unión del Derecho nacional.»

[20] Véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartados 42 y 43; de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, EU:C:2006:443), apartado 112, y de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartado 27.