Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 21 de janeiro de 2021 [1]

Processo C-844/19

CS,
Finanzamt Graz-Stadt
Outras partes no processo:
Finanzamt Judenburg Liezen,
technoRent International GmbH

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria)]

«Reenvio prejudicial — Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 183.º — Reembolso do excedente de IVA — Aplicação de juros em caso de aumento *a posteriori* do excedente de IVA ou de redução *a posteriori* da dívida fiscal — Inexistência de medidas nacionais de transposição — Aplicação direta de uma diretiva — Aplicação por analogia de uma diretiva não pertinente — Diretiva relativa ao Reembolso (Diretiva 2008/9/CE) — Artigo 27.º — Interpretação do direito nacional em conformidade com o direito da União»

I. Introdução

1. Neste processo, coloca-se a questão de saber se a Diretiva IVA confere ao sujeito passivo um direito direto a juros relativamente a um excedente de IVA ou a um direito a reembolso pagos apenas *a posteriori*. Segundo as informações do órgão jurisdicional de reenvio, a República da Áustria não previu nenhuma regulamentação relativa à aplicação de juros em matéria de IVA. As normas existentes em matéria de juros aplicáveis a outros tipos de impostos não podem ser interpretadas em conformidade com o direito da União e aplicadas ao IVA.

2. No entanto, uma outra diretiva (a Diretiva relativa ao Reembolso) prevê um direito a juros diretamente aplicável em relação a excedentes de IVA pagos *a posteriori* aos sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro que não tenham realizado operações no território do país. O que se questiona é se esta diretiva pode ser aplicada por analogia no caso vertente.

3. Mesmo que seja negada esta possibilidade e que também não se possa deduzir da Diretiva IVA nenhum direito a juros diretamente aplicável, o Tribunal de Justiça pode, no entanto, provavelmente fornecer outras indicações úteis para encontrar uma possibilidade de solução do litígio conforme com o direito da União.

1 Língua original: alemão.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O artigo 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2] (a seguir «Diretiva IVA»), refere-se à redução do valor tributável e dispõe:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

5. O artigo 183.º da Diretiva IVA dispõe:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do IVA devido relativamente a um período de tributação, os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

Todavia, os Estados-Membros podem não autorizar o reporte ou o reembolso quando o excedente for insignificante.»

6. A Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE [3] (a seguir «Diretiva relativa ao Reembolso»), refere-se às modalidades de reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que não realizaram nesse Estado quaisquer operações.

7. O artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso refere-se à aplicação de juros ao referido direito ao reembolso e dispõe o seguinte:

«1. Os juros são calculados desde o dia seguinte ao termo do prazo de pagamento do reembolso determinado em aplicação do n.º 1 do artigo 22.º até ao dia em que o reembolso seja efetivamente pago.

2. A taxa de juro deve ser igual à taxa de juro aplicável aos reembolsos do IVA efetuados a sujeitos passivos estabelecidos no Estado-Membro de reembolso nos termos do direito interno desse Estado-Membro.

Caso não sejam devidos juros, ao abrigo do direito interno, relativamente ao reembolso a sujeitos passivos estabelecidos, o juro a pagar deve ser igual ao juro ou encargo de efeito equivalente aplicado pelo Estado-Membro de reembolso aos pagamentos do IVA efetuados em atraso pelos sujeitos passivos.»

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2008, L 44, p. 23.

B. Direito austríaco

8. Na Áustria, o direito dos sujeitos passivos a juros é regulado na Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben — Bundesabgabeordung (Código Tributário, a seguir «BAO»).

9. O § 205 do BAO refere-se ao direito dos sujeitos passivos a juros em caso de direito ao reembolso do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre as sociedades:

«(1) Aos excedentes do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre as sociedades que resultam de avisos de liquidação, excluindo os pagamentos por conta (n.º 3), após comparação com os pagamentos antecipados ou com o imposto fixado anteriormente, são aplicados juros relativamente ao período entre 1 de outubro do ano seguinte ao ano a que se refere o crédito ao imposto e a notificação destes avisos de liquidação (juros sobre créditos). Esta regra aplica-se *mutatis mutandis* aos excedentes resultantes

a) da anulação de avisos de liquidação, […]

(2) Os juros sobre créditos ascendem a 2 % ao ano sobre a taxa de base. Não há que fixar juros sobre créditos que não atinjam o montante de 50 euros. Os juros sobre créditos são fixados por um período máximo de 48 meses. […]»

10. O § 205a do BAO abrange, desde 1 de janeiro de 2012, um direito a juros dos sujeitos passivos relativamente a impostos pagos em excesso, quando estes, na sequência de um recurso, são fixados *a posteriori* num montante inferior ao inicialmente fixado, e dispõe:

«(1) Sempre que uma dívida fiscal já paga, cujo montante dependa direta ou indiretamente da solução de um recurso interposto do aviso de liquidação, é reduzida, devem, a pedido do sujeito passivo do imposto, ser fixados juros relativamente ao período entre a data do pagamento e a data da notificação ou do conhecimento da decisão que reduz a dívida (juros do recurso). […]

(4) Os juros ascendem a 2 % ao ano sobre a taxa de base. Não há que fixar juros que não atinjam o montante de 50 euros.»

III. Litígio no processo principal

11. O pedido de decisão prejudicial tem por base dois recursos de «Revision» diferentes, pendentes no órgão jurisdicional de reenvio.

– Quanto ao primeiro recurso de «Revision» (Ro 2017/15/0035)

12. CS, demandante no primeiro processo (a seguir «primeiro demandante») indicou, na sua declaração provisória de IVA relativa ao mês de agosto de 2007, um excedente de IVA no montante de 60 689,28 euros. Porém, o Finanzamt (Serviço de Finanças, Áustria) fixou este excedente em apenas 14 689,28 euros. O primeiro demandante interpôs recurso judicial desta decisão, ao qual foi dado provimento. O excedente de IVA foi-lhe «pago» por inteiro em 22 de maio de 2013.

13. Em 30 de maio de 2013, o primeiro demandante pediu, ao abrigo do § 205a do BAO, a aplicação de juros a esse excedente de IVA relativamente ao período entre a entrada em vigor desta disposição (1 de janeiro de 2012) e o cumprimento, em 22 de maio de 2013. O Serviço de Finanças indeferiu esse pedido. O primeiro demandante interpôs recurso desta decisão para o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), ao qual foi negado provimento.

14. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) fundamentou a sua decisão afirmando que o § 205a do BAO não abrangia o caso de um excedente de IVA reconhecido no âmbito de um recurso, mas apenas a impugnação judicial julgada procedente de uma dívida fiscal fixada e paga num montante excessivo. O primeiro demandante interpôs recurso de «Revision» desta decisão.

– Quanto ao segundo recurso de «Revision» (Ro 2018/15/0026)

15. A demandante no segundo processo (technoRent International, a seguir «segunda demandante») é uma empresa com sede na Alemanha que, nos anos de 2003 e 2004, vendeu máquinas na Áustria e submeteu estas operações a IVA na Áustria. Na sua declaração provisória de IVA apresentada relativamente ao mês de maio de 2005, a segunda demandante indicou um crédito de IVA no montante de 367 081,58 euros, resultante da redução *a posteriori* do preço na aceção do artigo 90.º da Diretiva IVA, dado que algumas das máquinas não tinham aparentemente sido pagas ou não tinham sido pagas na totalidade.

16. Esta redução do valor tributável foi objeto de uma inspeção administrativa (de julho de 2006 a junho de 2008). O crédito só foi «pago» à segunda demandante em 10 de março de 2008. No termo da inspeção, o Serviço de Finanças entendeu, porém, que afinal não devia ser feita a redução do valor tributável. Por isso, por Decisão de 13 de outubro de 2008, o Serviço de Finanças procedeu, portanto, a uma liquidação adicional no montante de 367 081,58 euros. O recurso interposto desta decisão de liquidação mereceu provimento.

17. Em outubro de 2013, a segunda demandante pediu o pagamento de juros sobre o montante de 367 081,58 euros relativamente ao período entre julho de 2005 e maio de 2013. Quanto a este pedido, o Serviço de Finanças decidiu no sentido de que só se verificava um direito a juros nos termos do § 205a do BAO relativamente ao período entre 1 de janeiro de 2012 e 8 de abril de 2013 (no montante de 10 021,32 euros). Em 29 de maio de 2017, o tribunal deu provimento parcial a um recurso interposto dessa decisão, concedendo à segunda demandante juros de mora relativamente ao período entre 2 de setembro de 2005 e 9 de março de 2008. No recurso de «Revision» que interpôs desta decisão, o Serviço de Finanças contesta apenas o reconhecimento de juros de mora em relação ao período entre 2 de setembro de 2005 e 9 de março de 2008.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

18. O Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), tribunal competente para conhecer ambos os recursos de «Revision», considera que não está em condições de interpretar as disposições sobre juros de mora dos §§ 205 ou 205a da BAO em conformidade com o direito da União e, por consequência, por Decisão de 24 de outubro de 2018, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão prejudicial:

«1) O direito da União contém uma norma diretamente aplicável que, numa situação como a do processo principal, confira a um sujeito passivo ao qual a [A]dministração [F]iscal não reembolsa em devido tempo um crédito de IVA um direito a juros de mora que o sujeito passivo possa invocar perante a [A]dministração [F]iscal ou os tribunais administrativos, apesar de o direito nacional não conter tal norma em matéria de juros?

Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

2) Em situações de crédito de imposto a favor do sujeito passivo, resultante de uma redução do preço *a posteriori*, em conformidade com o artigo 90.º, n.º 1, da [Diretiva 2006/112], é igualmente admissível que a contagem dos juros só comece a correr após o decurso de um prazo adequado de que a administração fiscal dispõe para verificar a procedência do direito invocado pelo sujeito passivo?

3) O facto de o direito nacional de um Estado-Membro não conter uma norma em matéria de juros devidos em caso de reembolso tardio de créditos de IVA implica que os tribunais nacionais devem aplicar ao cálculo dos juros a consequência jurídica imposta pelo artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da [Diretiva 2008/9], mesmo quando os processos principais não são abrangidos pelo âmbito de aplicação desta diretiva?»

19. A República da Áustria e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no processo pendente no Tribunal de Justiça.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais

20. As três questões prejudiciais dizem respeito, em substância, à questão de saber se — e, em caso afirmativo, em que medida — o direito da União exige a aplicação de juros a um excedente de IVA ou a um direito ao reembolso do IVA (frequentemente também designado por crédito de IVA). Uma vez que a segunda e terceira questões são colocadas sob reserva de uma resposta afirmativa à primeira questão, apreciarei em primeiro lugar a primeira questão.

21. Nesta questão, o órgão jurisdicional de reenvio parece partir da premissa de que, no direito austríaco, não está prevista ou apenas está prevista em situações muito especiais a aplicação de juros a um excedente de IVA ou a um direito ao reembolso do IVA. Nesse contexto, considera não ser possível nestes casos a aplicação por analogia da disposição geral do § 205 do BAO, aplicável de maneira geral ao imposto sobre o rendimento. Do mesmo modo, considera que o § 205a do BAO só abrange, desde 1 de janeiro de 2012, os casos em que o IVA é reduzido *a posteriori* com base numa decisão, e não aqueles casos em que a dedução do IVA é objeto de um aumento. É por esta razão que o órgão jurisdicional de reenvio se questiona sobre a existência de uma norma diretamente aplicável decorrente «do direito da União».

22. No caso em apreço, trata-se da aplicação de juros a um excedente de IVA e a um direito ao reembolso do IVA. Por isso, há que considerar como direito da União pertinente, em primeiro lugar, a Diretiva IVA e, neste caso, antes de mais os seus artigos 183.º e 90.º

23. Para responder à primeira questão deve, portanto, clarificar-se desde logo o alcance do direito à aplicação de juros nos termos dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA (v., a este respeito, parte B.1) e a sua aplicabilidade direta (v., a este respeito, parte B.2). Em seguida, é necessário apreciar a questão de uma aplicação direta por analogia do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso, não aplicável em si mesma (v., a este respeito, parte B.3) e as possibilidades de uma interpretação dos §§ 205 e 205a do BAO em conformidade com o direito da União (v., a este respeito, parte C).

B. Quanto à aplicação de juros a um excedente de IVA e a um direito a reembolso do IVA

1. Teor e alcance dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA

a) Aplicação de juros a um excedente de IVA

24. Em primeiro lugar, há que esclarecer se da Diretiva IVA decorre um direito dos particulares ao pagamento de juros. Não existe na Diretiva IVA nenhuma disposição concreta relativa à aplicação de juros. O artigo 183.º da Diretiva IVA dispõe apenas que os Estados-Membros podem efetuar o reporte do excedente resultante da diferença entre a dedução do IVA e a dívida fiscal para o período seguinte, ou proceder ao respetivo reembolso nas condições por eles fixadas.

25. Assim, de acordo com sua redação, esta disposição não prevê nem uma obrigação de pagamento de juros sobre o excedente de IVA a reembolsar nem a data a partir da qual esses juros são devidos [4].

26. O artigo 183.º da Diretiva IVA deve, porém, ser conjugado com o artigo 179.º desta diretiva. Segundo o artigo 179.º da Diretiva IVA, o sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução. Em bom rigor, o artigo 179.º da Diretiva IVA prevê uma compensação obrigatória com o imposto devido no respetivo período de tributação. Se a dívida fiscal for superior à dedução do IVA, ainda há que pagar um montante (reduzido) a título de imposto. Se, pelo contrário, a dívida fiscal for inferior à dedução do IVA, subsiste um excedente de IVA ao qual se refere o artigo 183.º da Diretiva IVA.

27. Desta conjugação do artigo 183.º da Diretiva IVA com o direito do sujeito passivo à dedução do IVA, tendo em conta o princípio da neutralidade do imposto, resulta uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual o direito à dedução do IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado e é *imediatamente* exercido em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante [5].

28. Além disso, deve observar-se que a existência do direito à dedução em si mesmo é abrangido pelo âmbito de aplicação dos artigos 167.º a 172.º da Diretiva IVA, que fazem parte do capítulo intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», ao passo que os artigos 178.º a 183.º desta diretiva respeitam apenas às modalidades do exercício deste direito [6]. O Tribunal de Justiça já declarou a este respeito que as regras do exercício deste direito determinadas pelos Estados-Membros não podem violar o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA, fazendo recair sobre o contribuinte, no todo ou em parte, o

4 Neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 19), e de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 27).

5 Acórdãos de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 21); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 43); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 32); de 30 de setembro de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, n.º 34); e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 37 e jurisprudência aí referida).

6 Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 44); v. já neste sentido: Acórdão de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, n.º 30), e Acórdão de 8 de novembro de 2001, Comissão/Países Baixos (C-338/98, EU:C:2001:596, n.º 71).

encargo desse imposto[7]. Em conclusão, o princípio da neutralidade do sistema do IVA exige que, quando o reembolso ao sujeito passivo do excedente do IVA pago é feito fora de um prazo razoável, as perdas financeiras assim geradas em prejuízo do sujeito passivo, devido à indisponibilidade das quantias de dinheiro em causa, sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora[8].

29. Nesta medida, decorre do artigo 183.º da Diretiva IVA, conjugado com o princípio da neutralidade, um direito do sujeito passivo — como, no caso em apreço, o primeiro demandante — à aplicação de juros ao seu excedente de IVA que não lhe foi reembolsado.

b) Aplicação de juros a um direito ao reembolso do IVA

30. O mesmo se aplica, de acordo com o entendimento da Comissão, na situação de um sujeito passivo que — como a segunda demandante no caso vertente — tenha pagado corretamente o IVA e que, em virtude de uma redução do valor tributável nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA, passa a ter — a partir da ocorrência da redução — um direito a reembolso (designado crédito de IVA) sobre a entidade credora do imposto.

31. Em ambos os casos, o sujeito passivo suporta um encargo excessivo de IVA, que não pôde recuperar indiretamente do seu fornecedor nem diretamente do Estado. À luz do princípio da neutralidade, o encargo resultante da tomada em consideração tardia da redução do valor tributável nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA em nada se distingue, portanto, do pagamento atrasado do excedente de IVA nos termos do artigo 183.º desta diretiva. Por esta razão, o Tribunal de Justiça também já decidiu, num caso de redução do valor tributável[9], que «o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre deste último direito»[10].

32. Por conseguinte, também os montantes de IVA corretamente cobrados num primeiro momento e que devem ser restituídos em virtude da ocorrência de uma redução *a posteriori* do valor tributável, por ter deixado de existir o fundamento jurídico do pagamento, devem ser reembolsados com juros a partir dessa data.

c) Exclusão da aplicação de juros pelo artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso?

33. Diferentemente do que sugere o pedido de decisão prejudicial e do que também afirma a República da Áustria, não se pode, em contrapartida, deduzir da redação do artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva relativa ao Reembolso que os Estados-Membros possam renunciar totalmente à aplicação de juros a estes direitos. Esta norma dispõe que, «[c]aso não sejam devidos juros, ao abrigo do direito interno, relativamente ao reembolso a sujeitos passivos estabelecidos, o juro a pagar deve ser igual ao juro ou encargo de efeito equivalente aplicado pelo Estado-Membro de reembolso aos pagamentos do IVA efetuados em atraso pelos sujeitos passivos».

34. A expressão «[c]aso não sejam devidos juros, ao abrigo do direito interno», não significa que o legislador tenha considerado que é possível não prever no direito nacional regras de aplicação de juros aos reembolsos de IVA aos sujeitos passivos.

7 Neste sentido, expressamente: Acórdãos de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 22); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 45); e de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 33).

8 Assim, expressamente, Acórdãos de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.ºs 23 e 24), e de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 51). Assim também, em bom rigor, Acórdão de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, n.º 36).

9 Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o. (C-591/10, EU:C:2012:478, n.º 25).

10 Também neste sentido — mas numa situação abrangida pelo artigo 183.º da Diretiva IVA — Acórdão de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, n.º 36).

35. Como decorre dos considerandos 1 e 2 da Diretiva relativa ao Reembolso, havia, antes da adoção da versão atual desta diretiva, problemas consideráveis de transposição e harmonização das disposições legais dos Estados-Membros relativas ao reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Para superar estes problemas, foi expressamente promovida a posição das empresas, de acordo com o considerando 3 da Diretiva relativa ao Reembolso. Por isso, foi prevista no artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva relativa ao Reembolso uma disposição residual concreta que vincula todos os Estados-Membros. Por conseguinte, no caso de não haver uma regra de aplicação de juros aos direitos a reembolso de sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, nos termos daquela disposição, aplicar-se-ão as regras em matéria de pagamentos em atraso ao Estado.

36. Esta disposição residual para uma situação específica (o artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva relativa ao Reembolso) não exclui, porém, de modo nenhum, a aplicação de juros em todas as outras situações. Tanto mais que o princípio da neutralidade (v. n.º 28 das presentes conclusões) exige a aplicação de juros em todas as outras situações.

d) Conclusão intermédia

37. Por conseguinte, decorre dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade do IVA, que existe uma obrigação de os Estados-Membros aplicarem juros aos excedentes de IVA e aos direitos a reembolso resultantes de uma redução do valor tributável.

2. Direito a juros diretamente aplicável decorrente dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade?

38. Em seguida, há que apreciar se os artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, concedem um direito a juros diretamente aplicável. De acordo com o entendimento da República da Áustria, deve responder-se negativamente a esta questão. É verdade que, de acordo com os artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, está assente que, em princípio, devem aplicar-se juros. Porém, o direito da União não determina as suas modalidades concretas — como, por exemplo, a taxa de juro ou a data a partir da qual são devidos.

39. Pelo contrário, os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação no estabelecimento dos juros [11]. O mesmo se diga relativamente à aplicação de juros ao direito ao reembolso nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA [12].

40. Esta margem de apreciação foi confirmada repetidamente pelo Tribunal de Justiça. Segundo essa jurisprudência, uma legislação que, por exemplo, prevê o pagamento do excedente do imposto no prazo de 45 dias a partir da declaração do imposto até que tenha início a contagem de juros é conforme com o artigo 183.º da Diretiva IVA [13].

11 Acórdãos de 23 de abril de 2020, Sole-Mizoe Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, n.º 37); de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 20 — Autonomia); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 39); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.ºs 33, 64); e de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 17).

12 V. Acórdão de 19 de julho de 2012, Littlewoods Retail e o. (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.ºs 50 e 61).

41. Por conseguinte, cabe aos Estados-Membros regular no seu direito interno as modalidades de aplicação dos juros. Face à existência no interior da União de diferentes zonas monetárias com taxas de inflação e taxas de juro diferentes, esta abertura substancial da Diretiva IVA é compreensível. Exclui-se, por isso, uma aplicação direta do artigo 183.º ou do artigo 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, para determinar um direito concreto à aplicação de juros a favor do sujeito passivo.

3. Aplicação por analogia do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso?

42. Também não há que considerar no caso vertente, de acordo com o entendimento da República da Áustria, a aplicação por analogia do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso, como claramente pondera o órgão jurisdicional de reenvio na sua terceira questão. É verdade que este artigo é suficientemente exato e preciso e, por isso, seria em si mesmo diretamente aplicável; mas só obriga os Estados-Membros a preverem uma determinada regra de aplicação de juros no caso de sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro que não tenham realizado operações no território do país.

43. Por consequência, a Áustria não cometeu nenhuma infração do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso ao não ter instituído esta regra de aplicação de juros para os sujeitos passivos estabelecidos no país (ou para os sujeitos passivos que realizam operações no território do país). Logo, o espírito e a finalidade da aplicação direta de uma diretiva não são pertinentes neste caso. Não se pode nem é necessário evitar que o Estado possa tirar proveito da inobservância do direito da União [14].

44. Além disso, não se verifica uma lacuna normativa não intencional que é o pressuposto de uma aplicação por analogia. Como já expus acima (n.os 35 e 36), havia, antes da adoção da Diretiva relativa ao Reembolso na sua versão atual, problemas consideráveis no procedimento de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Porém, relativamente aos sujeitos passivos estabelecidos no país, o legislador considerou aparentemente que não havia esses problemas, senão não os teria regulado apenas para este caso específico.

45. Independentemente disso, a aplicação por analogia de uma diretiva não pertinente significaria, no caso vertente, um desrespeito pela avaliação do legislador da União refletida na Diretiva IVA. Este, com a redação dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, atribuiu aos Estados-Membros a competência para a execução e a aplicação de juros sobre os excedentes de IVA e sobre os direitos a reembolso. O Tribunal de Justiça refere-se a uma margem de discricionariedade dos Estados-Membros [15]. A aplicação por analogia do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso contornaria esta margem de discricionariedade.

4. Conclusão intermédia

46. Dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, não decorre nenhuma regra de aplicação de juros diretamente aplicável a favor dos sujeitos passivos. A este título, a diretiva não é suficientemente precisa no que respeita à taxa de juro e ao início da contagem dos juros. Isto em nada altera o facto de os artigos 183.º e 90.º da Diretiva IVA, conjugados com o princípio da neutralidade, exigirem uma regulação dos juros. Também está fora de questão uma aplicação por analogia do artigo 27.º da Diretiva relativa ao Reembolso.

14 Neste sentido, expressamente: Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 38); de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.os 22 e 23); e de 26 de fevereiro de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, n.º 49).

15 Acórdãos de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 39); de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.os 33 e 64); de 10 de julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, n.º 17); e de 25 de outubro de 2001, Comissão/Itália (C-78/00, EU:C:2001:579, n.º 32).

C. Limites da margem de discricionariedade dos Estados-Membros na transposição: Princípios da equivalência e da efetividade

47. Dado que, por conseguinte, a Diretiva IVA não contém nenhuma regra de aplicação de juros diretamente aplicável, a formulação do direito a juros inclui-se, em princípio, na competência dos Estados-Membros. Tal como o Tribunal de Justiça já decidiu, os Estados-Membros têm a este respeito uma margem de discricionariedade [16] e podem determinar as modalidades do direito a juros.

48. Todavia, as condições do reembolso não devem ser menos favoráveis do que as que regulam situações semelhantes de natureza interna (princípio da equivalência) nem ser concebidas de forma a, na prática, tornarem impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (princípio da efetividade) [17].

49. Estes princípios têm um impacto sobre a aplicação e interpretação do direito nacional pelos tribunais nacionais. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já decidiu, incumbe ao órgão jurisdicional nacional, para garantir o pleno efeito do direito da União — no caso em apreço, da Diretiva IVA — não aplicar, se necessário, oficiosamente, a interpretação anteriormente adotada, no caso de essa interpretação não ser compatível com o direito da União [18]. O órgão jurisdicional nacional tem de tomar em consideração o direito nacional no seu todo para apreciar em que medida este pode ser aplicado de modo a não conduzir a um resultado contrário ao direito da União [19].

50. No entanto, é necessário que o tribunal tenha a possibilidade de o fazer. No entender do órgão jurisdicional de reenvio, embora a redação, a finalidade e a economia dos §§ 205 e 205a do BAO excluam a sua aplicação «aos créditos de IVA pagos tardiamente», há, no entanto, que considerar provavelmente uma interpretação conforme com o direito da União ou uma aplicação por analogia destas disposições. Não havendo nenhuma regra para o pagamento em excesso de IVA, poderia haver uma lacuna normativa não intencional. Esta poderia ser suprida em relação à segunda demandante, por exemplo, através da aplicação por analogia das regras de aplicação de juros vigentes noutros tipos de impostos (por exemplo, o § 205 do BAO), em conformidade com os princípios da equivalência e da efetividade.

51. Relativamente ao primeiro demandante, a questão de saber se a dívida fiscal é reduzida ou a dedução de IVA é aumentada em virtude de um recurso judicial não é determinante para o excedente de IVA daí resultante (ou seja, para o excedente nos termos do artigo 183.º da Diretiva IVA). Por isso, é provável que, neste caso, se possa efetivamente considerar uma interpretação extensiva, conforme com o direito da União, do § 205a do BAO, em conformidade com os princípios da equivalência e da efetividade.

16 Acórdãos de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, n.º 37); de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 20 — Autonomia); de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 39); e de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 29).

17 Acórdãos de 16 de julho de 2020, UR (Obrigação de IVA dos advogados) (C-424/19, EU:C:2020:581, n.º 25); de 4 de março de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 58); de 10 de julho de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, n.º 54); de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 20); de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 17); e de 3 de setembro de 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, n.º 24).

18 Assim, expressamente, Acórdão de 16 de julho de 2020, UR (Obrigação de IVA dos advogados) (C-424/19, EU:C:2020:581, n.º 30); v., neste sentido, Acórdãos de 4 de março de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 61), e de 5 de março de 2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, n.º 44). Também já neste sentido: Acórdãos de 10 de julho de 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, n.º 54); de 24 de outubro de 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, n.º 20); e de 21 de janeiro de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, n.º 17).

19 Semelhante aos Acórdãos de 4 de março de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 59), e de 8 de novembro de 2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, n.ºs 59 e 66).

52. No entanto, uma vez que nem todo o direito nacional pode ser objeto de interpretação conforme, como resulta, designadamente, da obrigação de indemnização dos Estados-Membros por violações do direito da União [20], compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio decidir em definitivo esta questão.

53. Dado que a resposta à primeira questão foi negativa, é inútil responder separadamente à segunda e terceira questões.

VI. Conclusão

54. Pelo exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do modo seguinte à primeira questão prejudicial submetida pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria):

Resulta do direito da União — no caso em apreço, dos artigos 183.º e 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugados com o princípio da neutralidade — que um excedente de IVA nos termos do artigo 183.º deve, tal como o direito ao reembolso resultante da regularização do valor tributável nos termos do artigo 90.º da Diretiva 2006/112, dar lugar ao pagamento de juros, quando não é reembolsado dentro de um prazo razoável. Não existe, no entanto, uma disposição desta diretiva diretamente aplicável em relação à aplicação concreta de juros a estes direitos. Cabe, por isso, ao órgão jurisdicional de reenvio fazer tudo o que é da sua competência para alcançar uma solução conforme com o direito da União, designadamente através da aplicação por analogia ou através da interpretação extensiva do direito nacional em conformidade com o direito da União.

20 V., neste sentido, Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.ºs 42 e 43); de 4 de julho de 2006, Adeneler e o. (C-212/04, EU:C:2006:443, n.º 112); e de 14 de julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, n.º 27).