Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

12 de maio de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 90.º — Redução do valor tributável — Artigo 183.º — Reembolso do excedente de IVA — Juros de mora — Inexistência de regulamentação nacional — Princípio da neutralidade fiscal — Aplicabilidade direta das disposições do direito da União — Princípio da interpretação conforme»

No processo C-844/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), por Decisão de 24 de outubro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 15 de novembro de 2019, nos processos

CS,

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, anteriormente Finanzamt Graz-Stadt

contra

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, anteriormente Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (relator) e I. Ziemele, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo austríaco, por A. Posch e F. Koppensteiner, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Mantl, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 21 de janeiro de 2021,

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 90.º, n.º 1, e do artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»), e do artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da 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 a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de dois litígios, sendo que o primeiro opõe CS, uma pessoa singular, ao Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Autoridade Tributária da Áustria, Serviço de Finanças de Judenburg Liezen, Áustria), anteriormente Finanzamt Judenburg Liezen (Serviço de Finanças de Judenburg Liezen), e o segundo opõe o Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Autoridade Tributária da Áustria, Serviço de Finanças da cidade de Graz, Áustria), anteriormente Finanzamt Graz-Stadt (Serviço de Finanças da cidade de Graz), à technoRent International GmbH, uma sociedade com sede na Alemanha.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê:

«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.»

4 Nos termos do artigo 167.º desta diretiva:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

5 O artigo 183.º da referida diretiva dispõe:

«Quando o montante das deduções exceder o montante do [imposto sobre o valor acrescentado (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.»

Diretiva 2008/9

6 Os considerandos 1 a 3 da Diretiva 2008/9 têm a seguinte redação:

«(1) As disposições de aplicação previstas na Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado a sujeitos passivos não estabelecidos no território do país [JO 1979, L 331, p. 11; EE09 F1 p. 116], colocam problemas consideráveis tanto às autoridades administrativas dos Estados-Membros como às empresas.

(2) As regras previstas nessa diretiva deverão ser alteradas no que se refere aos prazos dentro dos quais são notificadas às empresas as decisões relativas aos pedidos de reembolso. Ao mesmo tempo, deverá estabelecer-se que também as empresas deem obrigatoriamente resposta dentro dos prazos fixados. Além disso, o procedimento deverá ser simplificado e modernizado, permitindo-se o recurso às modernas tecnologias.

(3) O novo procedimento deverá promover a posição das empresas, uma vez que os Estados-Membros serão obrigados a pagar juros se o reembolso for efetuado com atraso, e que será reforçado o direito de recurso por parte das empresas.»

7 A Diretiva 2008/9 define, como resulta do seu artigo 1.º, as modalidades de reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º desta diretiva.

8 O artigo 19.º, n.º 2, da referida diretiva prevê que o Estado-Membro de reembolso deve notificar ao sujeito passivo a sua decisão de deferir ou indeferir o pedido de reembolso no prazo de quatro meses a contar da data de receção do mesmo por esse Estado-Membro.

9 Nos termos do artigo 21.º da Diretiva 2008/9, o prazo para decidir conceder esse reembolso é de seis meses, se o Estado-Membro de reembolso solicitar informações adicionais, e de oito meses, se esse Estado-Membro solicitar novas informações adicionais.

10 O artigo 22.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Quando o pedido de reembolso for deferido, os reembolsos do montante aprovado devem ser pagos pelo Estado-Membro de reembolso no prazo máximo de 10 dias úteis a contar do termo do prazo a que se refere o n.º 2 do artigo 19.º ou, se tiverem sido solicitadas informações adicionais ou novas informações adicionais, dos prazos a que se refere o artigo 21.º»

11 O artigo 26.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«São devidos juros ao requerente pelo Estado-Membro de reembolso sobre o montante do reembolso a pagar caso o pagamento do reembolso seja efetuado após o termo do prazo de pagamento a que se refere o n.º 1 do artigo 22.º

[…]»

12 O artigo 27.º da mesma diretiva prevê:

«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.»

Direito austríaco

13 O Bundesabgabenordnung (Código Tributário) (BGBl. 194/1961), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «BAO»), prevê, no seu § 205, sob a epígrafe «Juros sobre créditos»:

«(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* às diferenças que resultem:

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.

[…]»

14 O § 205a do BAO, sob a epígrafe «Juros do recurso» e aplicável a partir de 1 de janeiro de 2012, 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.»

15 Para os sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria e que também não realizem aí operações, o § 3 do Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Regulamento do Ministro Federal das Finanças que estabelece um procedimento específico para o reembolso aos empresários estrangeiros dos impostos pagos a montante dedutíveis), de 21 de abril de 1995 (BGBl. 279/1995), na versão aplicável aos factos no processo principal (BGBl. II, 158/2014), prevê, relativamente aos sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados-Membros, que, quando decorrido o prazo de 4 meses e 10 dias úteis após a receção do pedido de reembolso pela autoridade tributária, esta última não tenha pago o montante a reembolsar, deverá ser fixada, em benefício do sujeito passivo, uma indemnização por

mora de 2 % do montante do imposto não reembolsado a tempo. No caso de a autoridade tributária exigir informações adicionais, esse prazo é de 6 meses e 10 dias úteis e, em caso de segunda interpelação, de 8 meses e 10 dias úteis. Deverá ser fixada uma segunda indemnização por mora, no valor de 1 % do montante não reembolsado, se o montante do imposto não for reembolsado o mais tardar três meses após o termo do referido prazo. Por último, deve ser fixada uma terceira indemnização por mora, igualmente no valor de 1 % do montante não reembolsado, se o montante do imposto não for reembolsado o mais tardar três meses após o termo do prazo que dá lugar à segunda indemnização por mora.

Litígios no processo principal e questões prejudiciais

16 CS explora um hotel na Áustria. Na sua declaração provisória de IVA relativa ao mês de agosto de 2007, indicou um excedente de IVA no montante de 60 689,28 euros.

17 No entanto, o Serviço de Finanças de Judenburg Liezen, por Decisão de 18 de outubro de 2007, e após ter procedido a uma inspeção, fixou o excedente de IVA a favor de CS no montante de apenas 14 689,28 euros.

18 CS interpôs recurso desta decisão. Em 15 de maio de 2013, foi dado provimento a esse recurso pelo Unabhängiger Finanzsenat (Secção Tributária Independente, Áustria). O montante total do excedente declarado por CS foi, em seguida, creditado na conta fiscal deste último.

19 Em 30 de maio de 2013, CS apresentou, com base no § 205a do BAO, um pedido de pagamento de juros sobre o excedente de IVA em questão a contar de 1 de janeiro de 2012, data da entrada em vigor desta disposição. O Serviço de Finanças de Judenburg Liezen indeferiu esse pedido por Decisão de 10 de junho de 2013.

20 CS contestou esta decisão, sem sucesso, no Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria). Segundo este órgão jurisdicional, o § 205a do BAO não se aplica a situações como as do caso em apreço, em que o sujeito passivo recebe, na sequência de um recurso interposto da decisão inicial do serviço de finanças, o reembolso de um excedente de IVA.

21 CS interpôs recurso de «*Revision*» no Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria) do acórdão proferido pelo referido órgão jurisdicional.

22 Durante os anos de 2003-2004, a technoRent International realizou vendas de máquinas na Áustria que estavam sujeitas ao IVA neste Estado-Membro. Na declaração provisória de IVA relativa ao mês de maio de 2005, esta sociedade invocou um crédito de IVA no montante de 367 081,58 euros devido a uma redução do preço de venda dessas máquinas efetuada posteriormente à venda das mesmas.

23 As vendas das referidas máquinas foram objeto de uma inspeção que teve início em julho de 2006. Em 10 de março de 2008, o montante indicado pela technoRent International foi creditado na conta fiscal desta última. Na sequência dessa inspeção, o Serviço de Finanças da cidade de Graz considerou, no entanto, que não devia ter sido efetuado o ajustamento do preço de venda e que, por conseguinte, não havia excedente de IVA a reembolsar. Em seguida, a Administração Fiscal recuperou o montante que tinha sido depositado na conta fiscal da technoRent International.

24 Esta sociedade interpôs recurso dessa decisão, ao qual foi dado provimento pelo Unabhängiger Finanzsenat (Secção Tributária Independente) em 8 de abril de 2013. Em 10 de maio de 2013, o montante de 367 081,58 euros foi novamente creditado na conta fiscal da technoRent International.

25 Em 21 de outubro de 2013, a technoRent International, baseando-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de IVA, pediu o pagamento de juros sobre o montante de 367 081,58 euros relativamente ao período entre julho de 2005 e maio de 2013. Por Decisão de 4 de fevereiro de 2014, o Serviço de Finanças da cidade de Graz deferiu parcialmente este pedido e concedeu juros relativos ao período entre 1 de janeiro de 2012, data da entrada em vigor do § 205a do BAO, e 8 de abril de 2013, data da decisão do Unabhängiger Finanzsenat (Secção Tributária Independente).

26 A decisão do Serviço de Finanças da cidade de Graz, na parte em que indeferiu parcialmente o pedido da technoRent International, foi objeto de recurso interposto por esta no Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal). Este órgão jurisdicional declarou, por Acórdão de 29 de maio de 2017, que, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria de IVA, a technoRent International tinha o direito de receber juros de mora também relativamente ao período entre 2 de setembro de 2005 e 9 de março de 2008.

27 O Serviço de Finanças da cidade de Graz interpôs recurso de «*Revision*» desse acórdão no Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo).

28 O órgão jurisdicional de reenvio observa que o direito fiscal austríaco não contém nenhuma regulamentação geral relativa à aplicação dos juros aos créditos de imposto, uma vez que o § 205 do BAO visa apenas o domínio do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre as sociedades e o § 205a desta lei prevê apenas juros de recurso.

29 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no que se refere ao reembolso tardio de um excedente de IVA, conforme visado pelo primeiro recurso de «*Revision*» que lhe foi submetido, o Tribunal de Justiça já declarou, por várias vezes, que o sujeito passivo deve receber juros de mora quando esse reembolso não tenha sido efetuado num prazo razoável. Ora, esta jurisprudência do Tribunal de Justiça diz respeito a situações em que as ordens jurídicas dos Estados-Membros em causa continham, diferentemente do direito austríaco, uma regulamentação geral por força da qual o Estado-Membro em causa era obrigado a pagar ao sujeito passivo juros em caso de mora ilícita no reembolso de um excedente de IVA.

30 Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se, na falta dessa regulamentação, o direito da União, e especialmente o artigo 183.º da Diretiva IVA, pode ser interpretado no sentido de que constitui uma regulamentação diretamente aplicável que o sujeito passivo pode invocar para lhe serem reconhecidos juros de mora em razão do reembolso tardio dos excedentes de IVA. O referido órgão jurisdicional sublinha, a este respeito, que o artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9 não parte do princípio de que, por força do direito da União, deve ser necessariamente reconhecido ao sujeito passivo o direito de obter esses juros de mora. Na hipótese de o direito da União dever, não obstante, ser interpretado no sentido de que esse direito existe, esta disposição ficará privada do seu âmbito de aplicação.

31 O órgão jurisdicional de reenvio observa que o segundo recurso de «*Revision*» nele pendente não diz respeito a um excedente de IVA, na aceção do artigo 183.º da Diretiva IVA, mas à redução do valor tributável do IVA, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva. Por conseguinte, trata-se de esclarecer se, na hipótese de a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos impostos cobrados em violação do direito da União dever ser aplicável a tal caso, o direito da União contém uma regulamentação diretamente aplicável que reconheça a um sujeito passivo, ao qual a Administração Fiscal, numa situação como a que está em causa no caso em apreço, não reembolsa a tempo um crédito de IVA, um direito a juros de mora, de modo que o sujeito passivo possa invocar esse direito junto dessa administração e dos órgãos jurisdicionais administrativos, apesar de o direito nacional não prever juros de mora para créditos de imposto comparáveis.

32 A existir esse direito, tanto no que diz respeito às situações referidas no artigo 183.º da Diretiva IVA como às referidas no artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, colocar-se-ia, além disso, a questão de determinar a partir de que momento os juros devem ser calculados e de saber se, na falta de regulamentação sobre este ponto no direito austríaco, a consequência jurídica imposta, no que se refere aos sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, no artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9, deve ser aplicada, embora os processos pendentes no órgão jurisdicional de reenvio não sejam abrangidos pelo âmbito de aplicação desta diretiva.

33 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«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 administração fiscal não reembolsa em devido tempo um crédito de IVA um direito a juros de mora que o sujeito passivo possa invocar perante a administração fiscal 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 IVA], 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?»

Quanto às questões prejudiciais

34 Com as suas três questões, que importa tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito da União deve ser interpretado no sentido de que um reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve, tal como um reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º desta diretiva, dar lugar ao pagamento de juros quando não for efetuado num prazo razoável e, se for caso disso, segundo que modalidades.

Quanto ao pagamento de juros de mora

35 No que diz respeito ao reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º da Diretiva IVA, importa recordar que, como o Tribunal de Justiça sublinhou reiteradamente, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes desta diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Em especial, esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v., nomeadamente, Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 38, e de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 33).

36 Com efeito, o regime das deduções e, portanto, dos reembolsos visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as

atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 38).

37 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, embora os Estados-Membros disponham indiscutivelmente de liberdade no estabelecimento das modalidades previstas no artigo 183.º da Diretiva IVA, essas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal, fazendo recair sobre o sujeito passivo, no todo ou em parte, o peso desse imposto (Acórdãos de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 33, e de 14 de maio de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, n.º 35).

38 Em especial, essas modalidades devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante desse excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado num prazo razoável através do pagamento em dinheiro ou de forma equivalente e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer o sujeito passivo incorrer em nenhum risco financeiro (Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 33).

39 Ora, no caso de o reembolso de o excedente de IVA não ocorrer num prazo razoável, se o sujeito passivo não tiver direito a juros de mora, a sua situação será afetada de forma negativa em violação do princípio da neutralidade fiscal.

40 Daqui resulta que, mesmo que o artigo 183.º da Diretiva IVA não preveja uma obrigação de pagar juros sobre o excedente de IVA a reembolsar nem precise o momento a partir do qual esses juros são devidos, o princípio da neutralidade do sistema fiscal do IVA exige que as perdas financeiras geradas por causa do reembolso de um excedente de IVA efetuado depois de um prazo razoável sejam compensadas pelo pagamento de juros de mora (Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, n.º 25, e de 14 de maio de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, n.º 40).

41 O mesmo se aplica, como salientou a advogada-geral no n.º 31 das suas conclusões, no que diz respeito aos reembolsos do IVA resultantes de uma redução do valor tributável do IVA em aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

42 Com efeito, nessa situação, o sujeito passivo é igualmente onerado com um excedente de IVA que lhe deve ser reembolsado, gerando perdas financeiras em seu prejuízo, pela indisponibilidade dos montantes de dinheiro em causa. Ora, no caso de a Administração Fiscal não reembolsar esse excedente num prazo razoável, se o sujeito passivo não tiver direito a juros de mora, a sua situação será afetada de forma negativa, violando assim o princípio da neutralidade fiscal.

43 Esta conclusão não é posta em causa pelo artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9.

44 A este respeito, importa salientar, em primeiro lugar, que, embora esta disposição vise expressamente uma situação em que o direito de um Estado-Membro não prevê a aplicação de juros no caso de o reembolso de um excedente de IVA não ser efetuado num prazo razoável, não se pode de modo nenhum deduzir dos termos da referida disposição que seria conforme com o direito da União não prever, no direito nacional, o pagamento de juros nessas situações.

45 Em segundo lugar, como salientou a advogada-geral no n.º 35 das suas conclusões, resulta dos considerandos 1 a 3 da Diretiva 2008/9 que as disposições relativas às modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que estavam em vigor antes da adoção desta diretiva colocaram problemas consideráveis tanto às autoridades administrativas dos Estados-Membros como às empresas, e que, por conseguinte, a posição destas últimas devia ser reforçada, uma vez que os Estados-Membros serão obrigados a pagar juros se o reembolso for efetuado com atraso.

46 Daqui resulta que o artigo 27.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2008/9 constitui uma disposição residual destinada a proteger os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso no caso de, à data da adoção desta diretiva, o direito desse Estado-Membro não prever, contrariamente ao princípio da neutralidade fiscal, a obrigação de aplicar juros de mora aos reembolsos do IVA.

Quanto às obrigações do órgão jurisdicional nacional

47 No que respeita à questão de saber segundo que modalidades um reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA ou um reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º desta diretiva deve dar lugar ao pagamento de juros quando não for efetuado num prazo razoável, há que salientar que estas disposições não contêm precisões a este respeito, nomeadamente no que se refere à taxa de juro a aplicar e à data a partir da qual esses juros são devidos.

48 Importa recordar que resulta de jurisprudência constante que a aplicação do direito ao reembolso do excedente de IVA previsto no artigo 183.º da Diretiva IVA está, em princípio, abrangida pela autonomia processual dos Estados-Membros, enquadrada pelos princípios da equivalência e da efetividade. Ora, embora os Estados-Membros disponham de uma certa liberdade no estabelecimento das modalidades de reembolso do excedente de IVA, essas modalidades não podem violar o princípio da neutralidade fiscal (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, n.os 22 e 24, e jurisprudência referida).

49 O mesmo se aplica, no que respeita às modalidades de aplicação de juros, aos reembolsos do IVA resultantes de uma redução do valor tributável do IVA ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva, uma vez que essas modalidades não são reguladas pela referida diretiva.

50 No que respeita à situação em causa no processo principal, resulta do pedido de decisão prejudicial que o direito austríaco não contém regulamentação que preveja um direito dos sujeitos passivos, como os visados neste pedido, ao pagamento de juros quando o reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA ou o reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º desta diretiva não seja efetuado num prazo razoável. Por outro lado, no que respeita ao artigo 27.º da Diretiva 2008/9, os factos no processo principal não são abrangidos pelo âmbito de aplicação desta diretiva, uma vez que esta visa apenas regular, como resulta do seu artigo 1.º, as modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham determinadas condições.

51 Por conseguinte, e tendo em conta a liberdade de que dispõem os Estados-Membros, conforme salientado no n.º 48 do presente acórdão, no que respeita à fixação das modalidades do reembolso do IVA, não se pode proceder a uma aplicação, ainda que por analogia, do artigo 27.º da Diretiva 2008/9, incluindo no que diz respeito ao período em relação ao qual, por força desta disposição, são devidos juros de mora. Além disso, como salientou a advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, não se verifica uma lacuna normativa no âmbito do direito da União que deva ser colmatada por essa aplicação por analogia da regulamentação que figura na referida disposição.

52 Contudo, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, tanto as autoridades administrativas como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, as disposições do direito da União têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições (Acórdão de 5 de março de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, n.º 91 e jurisprudência referida).

53 Em especial, o princípio de interpretação conforme do direito interno, por força do qual o órgão jurisdicional nacional deve dar ao direito interno, na medida do possível, uma interpretação conforme com as exigências do direito da União, é inerente ao sistema dos Tratados, na medida em que permite ao órgão jurisdicional nacional assegurar, no âmbito das suas competências, a plena eficácia do direito da União quando decide do litígio que lhe é submetido [Acórdão de 19 de novembro de 2019, A. K. e o. (Independência da Secção Disciplinar do Supremo Tribunal), C-585/18, C-624/18 e C-625/18, EU:C:2019:982, n.º 159]. Esta obrigação de interpretação conforme do direito nacional exige que o órgão jurisdicional nacional tome em consideração, se for caso disso, todo o direito nacional para apreciar em que medida este pode ser objeto de uma aplicação que não conduza a um resultado contrário ao direito da União (Acórdão de 4 de março de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 59 e jurisprudência referida).

54 No entanto, o princípio da interpretação conforme do direito nacional está sujeito a certos limites. Assim, a obrigação que incumbe ao juiz nacional de se reportar ao conteúdo do direito da União quando interpreta e aplica as regras pertinentes do direito interno está limitada pelos princípios gerais do direito, incluindo o princípio da segurança jurídica, e não pode servir de fundamento a uma interpretação *contra legem* do direito nacional (v., neste sentido, Acórdão de 13 de julho de 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, n.º 44 e jurisprudência referida).

55 No caso em apreço, caberá designadamente ao órgão jurisdicional de reenvio examinar se é possível assegurar a plena eficácia do direito da União tomando em consideração todo o direito nacional e procedendo a uma aplicação por analogia de disposições deste último direito.

56 Atendendo às considerações precedentes, há que responder às três questões, que o artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 183.º da Diretiva IVA, lidos em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que um reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva deve, tal como um reembolso de um excedente de IVA ao abrigo do artigo 183.º da referida diretiva, dar lugar ao pagamento de juros quando não for efetuado num prazo razoável. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio fazer tudo o que for da sua competência para assegurar a plena eficácia destas disposições, procedendo a uma interpretação do direito nacional conforme com o direito da União.

Quanto às despesas

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

O artigo 90.º, n.º 1, e o artigo 183.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lidos em conjugação com o princípio da neutralidade fiscal, devem ser interpretados no sentido de que um reembolso resultante de uma regularização do valor tributável ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva deve, tal como um reembolso de um excedente de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do artigo 183.º da referida diretiva, dar lugar ao pagamento de juros quando não for efetuado num prazo razoável. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio fazer tudo o que for da sua competência para assegurar a plena eficácia destas disposições, procedendo a uma interpretação do direito nacional conforme com o direito da União.

Assinaturas