Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 12 de mayo de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 90 — Reducción de la base imponible — Artículo 183 — Devolución del excedente del IVA — Intereses de demora — Inexistencia de normativa nacional — Principio de neutralidad fiscal — Aplicabilidad directa de las disposiciones del Derecho de la Unión — Principio de interpretación conforme»

En el asunto C-844/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 24 de octubre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de noviembre de 2019, en los procedimientos entre

CS,

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

y

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

technoRent International GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. A. Kumin, T. von Danwitz y P. G. Xuereb (Ponente) y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: alemán.

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. A. Posch y F. Koppensteiner, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 21 de enero de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 90, apartado 1, y 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»), y del artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, 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 (DO 2008, L 44, p. 23).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de dos litigios entre, el primero, CS, una persona física, y el Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Administración tributaria austriaca, delegación de Judenburg Liezen, Austria), anteriormente Finanzamt Judenburg Liezen (agencia tributaria de Judenburg Liezen), y, el segundo, el Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Administración tributaria austriaca, delegación de la ciudad de Graz, Austria), anteriormente Finanzamt Graz-Stadt (agencia tributaria de la ciudad de Graz), y technoRent International GmbH, una sociedad establecida en Alemania.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva sobre el IVA

3 El artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone lo siguiente:

«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.»

4 Con arreglo al artículo 167 de dicha Directiva:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5 El artículo 183 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del [impuesto sobre el valor añadido (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.»

Directiva 2008/9

6 Los considerandos 1 y 3 de la Directiva 2008/9 tienen el siguiente tenor:

«(1) Las disposiciones de aplicación establecidas en la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país [DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116], causan importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas.

(2) Las disposiciones establecidas en dicha Directiva deben modificarse por lo que respecta a los plazos dentro de los cuales se ha de notificar a las empresas las decisiones relativas a las solicitudes de devolución. Al mismo tiempo, ha de preverse que también las empresas deben dar respuesta dentro de los plazos establecidos. Además, procede simplificar y modernizar el procedimiento mediante el uso de tecnologías modernas.

(3) El nuevo procedimiento debe [mejorar la] posición de las empresas, pues los Estados miembros estarán obligados a pagar intereses si se ha realizado tarde la devolución, y reforzará el derecho de las empresas a recurrir.»

7 Como se desprende de su artículo 1, la Directiva 2008/9 establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de dicha Directiva.

8 El artículo 19, apartado 2, de la citada Directiva establece que el Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.

9 A tenor del artículo 21 de la Directiva 2008/9, el plazo para tomar la decisión de si se concede tal devolución es de seis meses como mínimo si el Estado miembro de devolución solicita información adicional, y de ocho meses si dicho Estado miembro solicita más información adicional.

10 El artículo 22, apartado 1, de esta Directiva dispone lo siguiente:

«Si se estima la solicitud de devolución, el Estado miembro de devolución procederá a abonar las cantidades aprobadas, a más tardar en el plazo de diez días laborables a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 19, apartado 2, o, en caso de solicitarse información adicional o alguna información ulterior, a partir de la expiración de los plazos correspondientes mencionados en el artículo 21.»

11 El artículo 26 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

«Si la devolución se abona con posterioridad al último día de pago de conformidad con el artículo 22, apartado 1, el Estado miembro de devolución deberá al solicitante un interés sobre el importe de la devolución que debe abonarle.

[…]»

12 El artículo 27 de la misma Directiva establece lo siguiente:

«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.

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.»

Derecho austriaco

13 La Bundesabgabenordung (Código tributario federal) (BGBl. 194/1961), en su versión aplicable a los hechos de los litigios principales (en lo sucesivo, «BAO»), dispone lo siguiente en su artículo 205, titulado «Intereses por créditos»:

«1. Los excedentes 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.

[…]»

14 El artículo 205 *bis* de la BAO, titulado «Intereses a raíz de un recurso», aplicable a partir del 1 de enero de 2012, establece lo siguiente:

«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.»

15 Para los sujetos pasivos que no están establecidos en Austria y que tampoco realizan operaciones en dicho país, el artículo 3 del Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Decreto del Ministro Federal de Hacienda austriaco por el que se establece un procedimiento específico para la devolución a empresarios extranjeros de los impuestos soportados deducibles), de 21 de abril de 1995 (BGBl. 279/1995), en la versión aplicable a los hechos de los litigios principales (BGBl. II 158/2014), dispone, por lo que se refiere a los sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros, que, si transcurridos cuatro meses y diez días hábiles desde la recepción, por parte de la Administración tributaria, de la solicitud de devolución, no se ha producido el pago por la referida Administración de la suma que deba ser devuelta, se establecerá, en favor del sujeto pasivo, una compensación por dilación del 2 % del importe del tributo no devuelto en tiempo oportuno. Si la Administración tributaria requiere información adicional, este plazo se elevará a seis meses y diez días hábiles y, en caso de un segundo requerimiento, a ocho meses y diez días hábiles. Se establecerá una segunda compensación por dilación, del 1 % del importe no devuelto, siempre que el importe del tributo no se devuelva, a más tardar, pasados tres meses desde la expiración de dicho plazo. Finalmente, se fijará una tercera compensación por dilación, también del 1 % del importe no devuelto, siempre que el importe del tributo no se devuelva, a más tardar, pasados tres meses desde la expiración del plazo que dio lugar a la segunda compensación por dilación.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

16 CS explota un hotel en Austria. En su autoliquidación periódica del IVA correspondiente a agosto de 2007 declaró un excedente del IVA de 60 689,28 euros.

17 Sin embargo, la agencia tributaria de Judenburg Liezen, tras haber llevado a cabo una inspección, fijó el excedente del IVA en favor de CS, mediante liquidación de 18 de octubre de 2007, en solo 14 689,28 euros.

18 CS interpuso recurso contra esta liquidación. El 15 de mayo de 2013, el recurso fue estimado por el Unabhängiger Finanzsenat (Sala independiente de recurso en materia fiscal y aduanera, Austria). El importe íntegro del excedente declarado por CS se abonó entonces en la cuenta fiscal de este.

19 El 30 de mayo de 2013, CS solicitó, con arreglo al artículo 205 *bis* de la BAO, el pago de intereses por dicho excedente del IVA a partir del 1 de enero de 2012, fecha de entrada en vigor de la disposición mencionada. La agencia tributaria de Judenburg Liezen denegó esta solicitud mediante resolución de 10 de junio de 2013.

20 CS recurrió sin éxito contra la citada resolución ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria). Según dicho órgano jurisdiccional, el artículo 205 *bis* de la BAO no se aplica a situaciones como la del caso de autos, en las que se concede al sujeto pasivo, a raíz de un recurso interpuesto contra la resolución inicial de la agencia tributaria, la devolución de un excedente del IVA.

21 CS interpuso recurso de casación ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) contra la sentencia dictada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario).

22 Durante los años 2003 y 2004, technoRent International vendió máquinas en Austria, ventas que estaban sujetas al IVA en dicho Estado miembro. En su autoliquidación periódica del IVA correspondiente a mayo de 2005 hizo constar un crédito de IVA por importe de 367 081,58 euros, que justificó señalando que se había producido una minoración del precio de venta de tales máquinas posterior a la venta de estas.

23 Las ventas de dichas máquinas fueron objeto de una inspección que comenzó en julio de 2006. El 10 de marzo de 2008 se abonó en la cuenta tributaria de technoRent International la suma que esta había indicado. No obstante, al final de la inspección, la agencia tributaria de la ciudad de Graz llegó a la conclusión de que no debería haberse rectificado el precio de venta y de que, por tanto, no había excedente del IVA que debiera ser devuelto. La Administración tributaria recuperó entonces la suma que había abonado en la cuenta tributaria de technoRent International.

24 Dicha sociedad interpuso recurso contra esta decisión, que fue estimado por el Unabhängiger Finanzsenat (Sala independiente de recurso en materia fiscal y aduanera) el 8 de abril de 2013. La suma de 367 081,58 euros se abonó nuevamente en la cuenta tributaria de technoRent International el 10 de mayo de 2013.

25 El 21 de octubre de 2013, technoRent International solicitó, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA, el pago de intereses por la cantidad de 367 081,58 euros por el período comprendido entre julio de 2005 y mayo de 2013. Mediante resolución de 4 de febrero de 2014, la agencia tributaria de la ciudad de Graz estimó parcialmente dicha solicitud y concedió intereses por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012, fecha de entrada en vigor del artículo 205 *bis* de la BAO, y el 8 de abril de 2013, fecha de la resolución del Unabhängiger Finanzsenat (Sala independiente de recurso en materia fiscal y aduanera).

26 TechnoRent International recurrió ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) la resolución de la agencia tributaria de la ciudad de Graz en la medida en que desestimaba parcialmente la solicitud presentada por aquella. Mediante sentencia de 29 de mayo de 2017, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) declaró que, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA, technoRent International tenía derecho a percibir intereses de demora también por el período comprendido entre el 2 de septiembre de 2005 y el 9 de marzo de 2008.

27 La agencia tributaria de la ciudad de Graz interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo).

28 El órgano jurisdiccional remitente señala que el Derecho tributario austriaco no contiene ninguna normativa general relativa al pago de intereses por créditos fiscales, ya que el artículo 205 de la BAO solo se refiere al ámbito del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades y el artículo 205 *bis* de dicho Código solo contempla los intereses a raíz de un recurso.

29 Según el órgano jurisdiccional remitente, por lo que respecta a la devolución tardía de un excedente del IVA, como ocurre en el primer recurso de casación del que conoce, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en varias ocasiones que procede abonar al sujeto pasivo intereses de demora cuando dicha devolución no se efectúe en un plazo razonable. Pues bien, esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia se refiere, según el órgano jurisdiccional remitente, a situaciones en las que los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de que se trataba contenían, a diferencia del Derecho austriaco, una normativa general en virtud de la cual el Estado miembro en cuestión estaba obligado a pagar intereses al sujeto pasivo en caso de dilación ilícita en la devolución de un excedente del IVA.

30 Por tanto, se plantea la cuestión de si, a falta de tal normativa, el Derecho de la Unión —y, en particular, el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA— puede interpretarse en el sentido de que dicho artículo es una norma directamente aplicable que el sujeto pasivo puede invocar para que se le concedan intereses de demora debido a la devolución tardía de excedentes del IVA. El citado órgano jurisdiccional subraya, a este respecto, que el artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9 no parte de la premisa de que deba reconocerse necesariamente al sujeto pasivo, en virtud del Derecho de la Unión, el derecho a percibir tales intereses de demora. En el supuesto de que el Derecho de la Unión debiera interpretarse, no obstante, en el sentido de que existe tal derecho, esta disposición se vería privada de su ámbito de aplicación.

31 El órgano jurisdiccional remitente señala que el segundo recurso de casación del que conoce no se refiere a un excedente del IVA en el sentido del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, sino a la reducción de la base imponible del IVA en el sentido del artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva. Por tanto, se trata de dilucidar si, en el caso de que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión deba aplicarse a tal supuesto, el Derecho de la Unión contiene una norma directamente aplicable que confiera a un sujeto pasivo al que la Administración tributaria, en una situación como la que es objeto del caso de autos, no devuelve en tiempo oportuno un crédito de IVA, el derecho a percibir intereses de demora, de modo que el sujeto pasivo pueda invocar ese derecho ante la Administración tributaria y ante los tribunales de lo contencioso-administrativo aunque el Derecho nacional no contemple el pago de intereses de demora en el caso de créditos fiscales similares.

32 Si existiera tal derecho, tanto en lo que atañe a las situaciones contempladas en el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA como a aquellas a las que se refiere el artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva, se plantearía además la cuestión de determinar a partir de qué momento deben calcularse los intereses, así como la cuestión de si, a falta de normativa al respecto en Derecho austriaco, debe aplicarse la consecuencia jurídica impuesta, en el caso de los sujetos pasivos no establecidos en Austria, en el artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9 aunque los procedimientos pendientes ante el órgano jurisdiccional remitente no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

33 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear 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 Administración 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 [sobre el IVA], el cómputo de intereses comience una vez transcurrido el plazo razonable del que dispone la Administración 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] deba ser aplicada por los órganos jurisdiccionales nacionales 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

34 Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que la devolución resultante de una regularización de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA debe dar lugar —al igual que la devolución de un excedente del IVA en virtud del artículo 183 de dicha Directiva— al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo razonable, y, en su caso, en qué condiciones.

Sobre el pago de intereses de demora

35 Por lo que respecta a la devolución de un excedente del IVA en virtud del artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, debe recordarse que, como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva sobre el IVA 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 (véanse, en particular, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 38, y de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 33).

36 El régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones, tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la neutralidad con respecto a la

carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 38).

37 También se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen al fijar las modalidades a las que se refiere el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA, estas no pueden vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. (sentencias de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 33, y de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartado 35).

38 En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 33).

39 Pues bien, si, en el supuesto de que la devolución del excedente del IVA no se produzca en un plazo razonable, el sujeto pasivo no tuviera derecho a percibir intereses de demora, su situación se vería afectada de manera negativa por esta circunstancia, vulnerando el principio de neutralidad fiscal.

40 De ello se deduce que, aunque el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA no establece una obligación de pagar intereses por el excedente del IVA que ha de devolverse ni precisa el momento a partir del cual se devengan tales intereses, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas debido a la devolución de un excedente del IVA efectuada más allá de un plazo razonable sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (sentencias de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartado 25, y de 14 de mayo de 2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, apartado 40).

41 Lo mismo sucede, como ha señalado la Abogada General en el punto 31 de sus conclusiones, por lo que respecta a las devoluciones del IVA resultantes de una reducción de la base imponible del IVA con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

42 En efecto, en ese supuesto el sujeto pasivo también se ve gravado con un excedente del IVA que debe serle devuelto y la indisponibilidad de las cantidades de dinero de que se trate genera pérdidas económicas en perjuicio de ese sujeto pasivo. Pues bien, si, en el supuesto de que la Administración tributaria no devuelva ese excedente en un plazo razonable, el sujeto pasivo no tuviera derecho a percibir intereses de demora, su situación se vería afectada de manera negativa por esta circunstancia, vulnerando de este modo el principio de neutralidad fiscal.

43 El artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9 no pone en entredicho esta conclusión.

44 A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que, si bien esta disposición se refiere expresamente a un supuesto en el que el Derecho de un Estado miembro no contempla el pago de intereses en caso de que la devolución de un excedente del IVA no se efectúe en un plazo

razonable, de los términos de dicha disposición no puede deducirse en modo alguno que sea conforme con el Derecho de la Unión no contemplar, en Derecho nacional, el pago de intereses en tales supuestos.

45 En segundo lugar, como ha señalado la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones, de los considerandos 1 a 3 de la Directiva 2008/9 se desprende que las disposiciones relativas a las modalidades de devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que estaban en vigor antes de la adopción de dicha Directiva causaban importantes problemas tanto a las autoridades administrativas de los Estados miembros como a las empresas, y que, por consiguiente, debía reforzarse la posición de estas últimas obligando a los Estados miembros a pagar intereses si la devolución se realizaba tarde.

46 De ello se deduce que el artículo 27, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2008/9 es una disposición supletoria que tiene por objeto proteger a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución en el supuesto de que, en la fecha de adopción de dicha Directiva, el Derecho de ese Estado miembro no estableciera —de forma contraria al principio de neutralidad fiscal— la obligación de aplicar intereses de demora a las devoluciones del IVA.

Sobre las obligaciones del órgano jurisdiccional nacional

47 En cuanto a la cuestión de en qué condiciones la devolución resultante de una regularización de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA o la devolución de un excedente del IVA en virtud del artículo 183 de dicha Directiva debe dar lugar al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo razonable, es preciso señalar que estas disposiciones no contienen precisión alguna a este respecto, en particular en lo que atañe al tipo de interés que debe aplicarse y a la fecha a partir de la cual se devengan tales intereses.

48 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, la aplicación del derecho a la devolución del excedente del IVA previsto en el artículo 183 de la Directiva sobre el IVA se encuadra, en principio, en el ámbito de la autonomía procedimental de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y efectividad. Pues bien, aunque los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las condiciones de devolución del excedente del IVA, esas condiciones no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartados 22 y 24 y jurisprudencia citada).

49 Lo mismo sucede, por lo que respecta a las condiciones de aplicación de intereses en el caso de las devoluciones del IVA como consecuencia de una reducción de la base imponible de este impuesto con arreglo al artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva, dado que la citada Directiva no regula tales condiciones.

50 En cuanto a los supuestos objeto de los litigios principales, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el Derecho austriaco no contiene una norma que establezca el derecho de sujetos pasivos como aquellos a los que se refiere tal petición a que se les paguen intereses cuando la devolución resultante de una regularización de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA o la devolución de un excedente del IVA en virtud del artículo 183 de dicha Directiva no se efectúen en un plazo razonable. Por otra parte, por lo que respecta al artículo 27 de la Directiva 2008/9, los hechos de los litigios principales no están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, puesto que, como se desprende de su

artículo 1, solo establece las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que cumplan determinados requisitos.

51 Por consiguiente, habida cuenta de la libertad de que disponen los Estados miembros, como se ha señalado en el apartado 48 de la presente sentencia, en lo que atañe al establecimiento de las condiciones de devolución del IVA, no podría aplicarse, ni por analogía, el artículo 27 de la Directiva 2008/9, ni siquiera en lo que atañe al período por el cual se adeudarían intereses de demora en virtud de dicha disposición. Además, como ha señalado la Abogada General en el punto 44 de sus conclusiones, no existe un vacío normativo en Derecho de la Unión que haya que colmar mediante tal aplicación por analogía de la norma que se recoge en dicha disposición.

52 No obstante, ha de recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, tanto las autoridades administrativas como los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión están obligados a garantizar la plena eficacia de estas disposiciones (sentencia de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 91 y jurisprudencia citada).

53 En particular, el principio de interpretación conforme del Derecho interno, en virtud del cual el órgano jurisdiccional nacional está obligado a dar al Derecho interno, en la medida de lo posible, una interpretación conforme con las exigencias del Derecho de la Unión, es inherente al régimen de los Tratados, por cuanto permite que el órgano jurisdiccional nacional garantice, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión al resolver el litigio del que conoce [sentencia de 19 de noviembre de 2019, A. K. y otros (Independencia de la Sala Disciplinaria del Tribunal Supremo), C-585/18, C-624/18 y C-625/18, EU:C:2019:982, apartado 159]. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional requiere que el órgano jurisdiccional nacional tome en consideración, en su caso, 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 (sentencia de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, apartado 59 y jurisprudencia citada).

54 Dicho esto, el principio de interpretación conforme del Derecho nacional tiene ciertos límites. Así, la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido del Derecho de la Unión cuando interpreta y aplica las normas pertinentes del Derecho interno está limitada por los principios generales del Derecho, incluido el principio de seguridad jurídica, y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de julio de 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, apartado 44 y jurisprudencia citada).

55 En el presente asunto corresponderá, en particular, al órgano jurisdiccional remitente examinar si es posible garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión tomando en consideración todo el Derecho nacional y aplicando por analogía disposiciones de este último Derecho.

56 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las tres cuestiones prejudiciales que los artículos 90, apartado 1, y 183 de la Directiva sobre el IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que la devolución resultante de una regularización de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva debe dar lugar —al igual que la devolución de un excedente del IVA en virtud del artículo 183 de esa misma Directiva— al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo

razonable. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia de estas disposiciones llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

Costas

57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Los artículos 90, apartado 1, y 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que la devolución resultante de una regularización de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva debe dar lugar —al igual que la devolución de un excedente del impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 183 de esa misma Directiva— al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo razonable. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia de estas disposiciones llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

Firmas