

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 23 de abril de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra b) — Adquisición intracomunitaria de bienes — Artículo 20 — Obtención del poder de disposición de un bien como propietario — Operaciones de compra y de reventa en cadena de bienes con un transporte intracomunitario único — Posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien — Imputación del transporte — Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales — Efecto en el tiempo de las sentencias interpretativas»

En el asunto C-401/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa), mediante resolución de 6 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2018, en el procedimiento entre

Herst s.r.o.

y

Odvolací finanční ředitelství,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin y D. Šváby, la Sra. K. Jürimäe (Ponente) y el Sr. N. Piçarra, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Herst s.r.o., por el Sr. J. Balada, advokát;
- en nombre de la Odvolací finanční ředitelství, por el Sr. T. Rozehnal, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Salyková y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 3 de octubre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, principalmente, la interpretación del artículo 20 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 del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Herst s.r.o. y la Odvolací finanční úřad (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria»), relativo a la deducción que Herst realizó del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las adquisiciones de combustible que dicha sociedad transportó en régimen suspensivo de impuestos especiales desde algunos Estados miembros a la República Checa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Directiva del IVA dispone en su apartado 1, letras a) y b):

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

[...]».

4 A tenor del artículo 14, apartado 1, de esta Directiva:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 20, párrafo primero, de la referida Directiva tiene el siguiente tenor:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

6 El artículo 138 de la citada Directiva dispone lo siguiente en su apartado 1:

«Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.»

Derecho checo

7 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra a), del zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Ley n.º 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión vigente en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal:

«Estará sujeta al impuesto la entrega de bienes a título oneroso efectuada en el territorio nacional por un sujeto pasivo en el marco del ejercicio de una actividad económica.»

8 El artículo 13, apartado 1, de la mencionada Ley establece lo siguiente:

«A efectos de la presente Ley, se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario.»

9 El artículo 72, apartado 1, letra a), de dicha Ley dispone:

«El deudor del impuesto tendrá derecho a deducir el IVA soportado por las prestaciones adquiridas que utilice en el marco de sus actividades económicas para efectuar prestaciones imponibles de entregas de bienes o de prestaciones de servicios cuyo lugar de prestación sea el territorio nacional.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Herst es una sociedad establecida en la República Checa que desarrolla su actividad en el sector del transporte por carretera. También es propietaria de una serie de estaciones de servicio de distribución de combustible.

11 A raíz de una inspección, la Administración tributaria checa detectó que, durante los períodos comprendidos, por una parte, entre los meses de noviembre de 2010 y mayo de 2013 y, por otra, entre los meses de julio y agosto de 2013, Herst había efectuado, por sus propios medios y a su cargo, el transporte de combustible desde varios Estados miembros, en concreto Austria, Alemania, Eslovaquia y Eslovenia, con destino a la República Checa.

12 Aparentemente, en estos transportes, Herst no actuó únicamente como transportista, sino también como adquirente final del combustible, al término de una cadena de operaciones de compra y de reventa sucesivas.

13 De las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que dicho combustible era adquirido inicialmente por un operador económico establecido y sujeto al IVA en la República Checa, y que Herst lo transportaba desde los Estados miembros citados en el apartado 11 de la presente sentencia hasta ese primer Estado miembro. De este modo, Herst realizaba transportes únicos de combustible, en régimen suspensivo de impuestos especiales, durante los cuales este producto se revendía sucesivamente a otros operadores económicos, establecidos en la República Checa. Herst no percibía remuneración alguna por el transporte del combustible, pero obtenía un margen comercial, constituido por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de dicho combustible.

14 Además, con arreglo a un contrato de compraventa celebrado entre Herst y dicho operador económico, se establecía, desde el inicio del transporte, que Herst solo sería jurídicamente propietaria del combustible una vez que este fuera despachado a libre práctica en la República Checa.

15 Herst alegó ante la Administración tributaria checa que las adquisiciones de combustible que había realizado en la República Checa constituían adquisiciones internas. En cambio, la Administración tributaria consideró que se trataba de adquisiciones intracomunitarias.

16 Según dicha Administración, en el caso de operaciones en cadena vinculadas a un único transporte intracomunitario, este solo puede imputarse a una de esas operaciones.

17 Así pues, la Administración consideró que el lugar de las adquisiciones efectuadas por Herst no estaba situado en la República Checa, sino en los Estados miembros en los que se encontraba el combustible en el momento en que esa empresa realizaba su carga para transportarlo, a su costa y por sus propios medios, con destino a la República Checa, para su propia actividad económica.

18 En consecuencia, mediante varias liquidaciones complementarias, la Administración tributaria checa denegó a Herst el derecho a deducir el IVA correspondiente a dichas adquisiciones y le impuso una multa.

19 Herst recurrió dichas liquidaciones complementarias ante la Dirección Tributaria, alegando que el lugar de las adquisiciones de combustible era la República Checa, ya que los transportes se habían efectuado en régimen suspensivo de impuestos especiales y dichos bienes no se habían despachado a libre práctica hasta después del transporte.

20 Mediante una primera resolución, la Dirección Tributaria anuló las liquidaciones complementarias relativas a los meses de julio y agosto de 2013 debido a que Herst había presentado facturas que demostraban que los otros operadores económicos a los que se había revendido sucesivamente el combustible habían actuado en calidad de organizadores de transporte. Mediante una segunda resolución, la Dirección Tributaria confirmó las liquidaciones complementarias relativas al período comprendido entre los meses de febrero de 2011 y febrero de 2013. Mediante una tercera resolución, dicha autoridad modificó las liquidaciones complementarias relativas al período comprendido entre los meses de noviembre de 2010 y enero de 2011, así como al período de marzo a mayo de 2013. Se giró a Herst una liquidación complementaria por importe de 145 381 137 coronas checas (CZK) (aproximadamente 5 664 520 euros) y se le impuso una multa de 30 476 215 CZK (aproximadamente 1 187 450 euros).

21 Herst interpuso un recurso contra las resoluciones segunda y tercera de la Dirección Tributaria ante el órgano jurisdiccional remitente, el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa).

22 Ante este, sostuvo que el transporte de combustible controvertido en el litigio principal era de dos tipos. El primero consistía en un transporte internacional entre los Estados miembros correspondientes y la República Checa, durante el cual Herst actuaba únicamente como transportista. El segundo era un transporte interno después del despacho a libre práctica del combustible en la República Checa, durante el cual afirma que adquirió la facultad de disponer libremente de estas mercancías.

23 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en el litigio pendiente ante él, es necesario efectuar una apreciación global de todas las circunstancias del asunto para determinar cuál de las

entregas de que se trata cumple todos los requisitos de una entrega intracomunitaria. Para que una operación pueda calificarse de «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, la operación tiene que haber facultado a la persona para disponer de los bienes que son objeto de ella como si se tratara de su propietario.

24 Por lo que respecta a la situación controvertida en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente señala que la participación de otros operadores económicos en una cadena de operaciones de compra y de reventa tan compleja está motivada, además de por razones económicas, por el hecho de que Herst no estaba autorizada para gestionar un depósito fiscal ni para recibir productos en régimen suspensivo de impuestos especiales. A su juicio, esta es la razón por la que Herst debería haber recurrido al servicio de un intermediario, titular de un depósito de este tipo, para que adquiriese el combustible de que se trata en el litigio principal con el fin de pagar los impuestos especiales y realizar el despacho a libre práctica de ese combustible en el territorio de la República Checa. Según el órgano jurisdiccional remitente, la Dirección Tributaria alega, por su parte, que la implicación de varios operadores económicos en esta cadena constituye un indicio de un fraude del IVA.

25 Dicho órgano jurisdiccional estima que, aunque Herst ejercía el control sobre el combustible de que se trata en el litigio principal mientras lo transportaba, no tenía, en cambio, la facultad de disponer sobre él como propietario, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, antes del momento en que, tras su transferencia, el combustible se despachó a libre práctica en la República Checa. En efecto, hasta ese momento, Herst no podía entregar el combustible a una persona distinta de la designada como destinataria en los documentos adjuntos.

26 A la vista de estas consideraciones, el órgano jurisdiccional remitente, aun reconociendo las grandes similitudes fácticas entre el presente asunto y el que dio lugar a la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), se pregunta, no obstante, en qué momento, en el asunto del que conoce, Herst obtuvo la facultad de disponer del combustible de que se trata en el litigio principal «como propietario» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

27 En particular, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, en el litigio principal solo obtuvieron esa facultad los operadores económicos a los que se revendió sucesivamente el combustible a lo largo del transporte. En cambio, Herst, aunque poseía físicamente el combustible durante el transporte, no estaba jurídicamente facultada para disponer de él. A este respecto, dicha sociedad estaba obligada, en particular, a respetar las instrucciones de los operadores económicos intermedios de la cadena de operaciones de compra y de reventa.

28 El órgano jurisdiccional remitente estima, en esencia, que existen dudas sobre si el hecho de que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales, de conformidad con la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), afecta a los requisitos que establece la Directiva del IVA para la transmisión del poder de disposición sobre ellos como propietario. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, cuando existen dudas sobre la interpretación de una disposición del Derecho tributario nacional en un litigio entre la Administración y un particular, la jurisprudencia del Ústavní soud České republiky (Tribunal Constitucional, República Checa) ha establecido un principio constitucional de Derecho nacional en virtud del cual la duda debe beneficiar al particular (principio denominado «in dubio mitius»). En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente considera que la legislación determinante para resolver el asunto del que conoce no puede calificarse de clara en el momento de los hechos del litigio principal, ya sea desde el punto de vista del Derecho interno o del Derecho de la Unión, por lo que se pregunta si, en el supuesto de

que la interpretación que el Tribunal de Justicia diera en la sentencia que se dicte fuera desfavorable para el contribuyente, debería atenerse a ella, a pesar de ese principio constitucional de Derecho nacional. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta, además, si, a la luz de dicho principio, los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia no deberían limitarse a las situaciones jurídicas posteriores a su pronunciamiento.

29 En estas circunstancias, el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse a todo sujeto pasivo sujeto pasivo en el sentido del artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva [del IVA]? En caso de respuesta negativa, ¿a qué sujetos pasivos se aplica dicha disposición?

2) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA se aplica en una situación como la que es objeto del procedimiento principal (es decir, cuando el adquirente de los productos es un sujeto pasivo registrado a efectos del impuesto), ¿debe interpretarse dicha disposición en el sentido de que, cuando la expedición o el transporte de esos productos se efectúa de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Directiva [2008/118], una entrega relacionada con un procedimiento previsto en la Directiva [2008/118] debe considerarse una entrega exenta con arreglo a dicha disposición, aun cuando los requisitos de exención establecidos en el artículo 138, apartado 1, de la [Directiva del IVA] no se cumplan, habida cuenta de la imputación del transporte de los bienes a otra operación?

3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda que el artículo 138, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no se aplica a una situación como la controvertida en el litigio principal, ¿resulta determinante que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales para determinar a cuál de las entregas sucesivas debe imputarse el transporte a efectos del derecho a la exención del IVA previsto en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA?

4) Adquiere el “poder de disponer del bien como propietario” en el sentido de la Directiva del IVA el sujeto pasivo que compra directamente bienes a otro sujeto pasivo para un cliente concreto con el fin de atender un pedido ya existente (en el que figura identificado el tipo de bien, la cantidad, el lugar de origen y el momento de entrega), pero que no tiene físicamente los bienes, dado que, al celebrar el contrato de compraventa, su comprador aceptó organizar el transporte de los bienes desde el punto de origen, de modo que únicamente facilitará acceso a los bienes requeridos a través de sus proveedores y facilitará la información necesaria para la aceptación de los bienes (en su propio nombre y en el de sus subcontratistas en la cadena) y el beneficio que obtenga de la operación será la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de los productos, sin incluir en la factura de los bienes el coste del transporte de los productos?

5) ¿Establece la Directiva [2008/118] (por ejemplo, en sus artículos 4, apartado 1, 17 o 19), de forma directa o indirectamente mediante una limitación a la entrega efectiva de los bienes, requisitos suficientes para la transmisión del “poder de disponer del bien (sujeto a impuestos especiales) como propietario” en el sentido de la Directiva del IVA, de forma que la toma de posesión de los bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales por parte de un depositario autorizado o de un destinatario registrado debe considerarse una entrega de bienes a efectos del IVA?

6) En este contexto, a la hora de examinar una prestación de transporte, en el marco de una cadena de entregas de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales con un único transporte ¿debe entenderse, a efectos de la Directiva del IVA que el transporte comienza y

concluye conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Directiva [2008/118]?

7) ¿Se opone el principio de neutralidad del IVA o cualquier otro principio del Derecho de la Unión a la aplicación del principio constitucional nacional *in dubio mitius*, según el cual, cuando las normas jurídicas sean ambiguas y permitan objetivamente varias interpretaciones, las autoridades públicas están obligadas a optar por la interpretación que beneficie al destinatario de esa norma jurídica (en este caso, el sujeto pasivo)? ¿Sería compatible al menos la aplicación de este principio con el Derecho de la Unión si se limitase a aquellas situaciones que se produjeron antes de que el Tribunal de Justicia se pronunciara con carácter vinculante sobre una cuestión jurídica controvertida en el sentido de que la interpretación correcta es otra, menos favorable para el sujeto pasivo?

En caso de que se pueda aplicar el principio *in dubio mitius*:

8) Habida cuenta de los límites establecidos por el Derecho de la Unión en el momento en que se llevaron a cabo las operaciones imponibles en el presente asunto (de noviembre de 2010 a mayo de 2013), ¿cabe considerar que la cuestión de si los conceptos de entrega de bienes y de transporte de bienes tienen (o no) el mismo contenido a efectos tanto de la Directiva del IVA como de la Directiva [2008/118] era objetivamente incierta desde el punto de vista jurídico y admitía dos posibles interpretaciones?»

Sobre el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

30 Mediante escrito de 21 de diciembre de 2018, el Tribunal de Justicia remitió al órgano jurisdiccional remitente la sentencia de 19 de diciembre de 2018, ALEX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), y le preguntó si, a la vista de dicha sentencia, deseaba mantener su petición de decisión prejudicial y, en caso afirmativo, si quería mantener todas las cuestiones prejudiciales planteadas.

31 Mediante su respuesta de 11 de enero de 2019, el órgano jurisdiccional remitente declaró que mantenía su petición de decisión prejudicial, pero que ya no solicitaba respuesta a las cuestiones prejudiciales primera a tercera, quinta y sexta.

32 Por lo tanto, procede responder únicamente a las cuestiones prejudiciales cuarta, séptima y octava.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

33 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 20 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que efectúa un transporte intracomunitario de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, con la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino, obtiene la facultad de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, cuando, durante su transporte, los mismos bienes han sido revendidos sucesivamente a otros operadores económicos.

34 Con carácter preliminar, debe recordarse que la adquisición intracomunitaria de un bien, en el sentido del artículo 20 de la Directiva del IVA, se efectúa cuando se ha transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de partida (véanse, en este sentido, las

sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C?409/04, EU:C:2007:548, apartados 27 y 42, y de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, apartado 61).

35 El órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia con el fin de determinar, en el presente asunto, si se cumple el primero de estos requisitos, es decir, si el poder de disponer del bien como propietario ha sido transmitido a un sujeto pasivo como Herst, que, sin ser propietario de él en ese momento, lo transporta en régimen suspensivo de impuestos especiales desde un primer Estado miembro a un segundo, con la intención de adquirirlo una vez que haya sido despachado a libre práctica en este último Estado miembro.

36 En primer lugar, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la transmisión de la facultad de disponer de un bien como propietario no se limita a la transmisión realizada en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal, efectuada por una parte, que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietaria (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de junio de 2010, De Fruytier, C?237/09, EU:C:2010:316, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, apartado 75).

37 En efecto, como señaló, en esencia, la Abogada General en el punto 36 de sus conclusiones, la transmisión del derecho de propiedad con arreglo a lo previsto en el Derecho nacional no coincide necesariamente con la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario.

38 En segundo lugar, ha de recordarse que la transmisión del poder de disponer de un bien corporal como propietario no requiere que la parte a la que se ha transmitido el bien lo posea físicamente ni que el bien sea transportado físicamente con destino a esa parte ni recibido físicamente por ella (auto de 15 de julio de 2015, Itales, C?123/14, no publicado, EU:C:2015:511, apartado 36, y sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, apartado 75).

39 A este respecto, una operación de transporte de combustible, es decir, el traslado de dicho producto desde un primer Estado miembro a un segundo Estado miembro, no puede considerarse decisiva para determinar si se ha transmitido el poder de disposición sobre un bien como propietario, al margen de cualquier otra circunstancia que pueda llevar a presumir que tal transmisión se produjo en la fecha de dicho transporte (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C?414/17, EU:C:2018:1027, apartado 78).

40 Por lo demás, la existencia de una transmisión del poder de disposición de un bien corporal como propietario significa que la parte a la que se ha transmitido dicho poder tiene la posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien, entre ellas, en particular, la decisión de venderlo.

41 Así sucede en una situación, como la del litigio principal, en la que, tanto antes como durante su transporte, el combustible fue comprado y posteriormente revendido por diferentes operadores económicos, que actuaron como propietarios.

42 A este respecto, debe precisarse que, dadas las circunstancias del litigio principal, tal como se exponen en la petición de decisión prejudicial, no cabe excluir que el órgano jurisdiccional remitente se vea obligado a declarar que, en el asunto principal, se han producido varias transmisiones sucesivas del poder de disposición sobre el bien como propietario.

43 En estas circunstancias, al objeto de dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta

útil para resolver el litigio principal, procede añadir que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, en lo que atañe a operaciones que forman una cadena de varias entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, el transporte intracomunitario solo puede imputarse a una de esas entregas, que será, por tanto, la única exenta con arreglo a la antedicha disposición, y que, para determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario, debe llevarse a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto. Esta jurisprudencia se aplica también a la apreciación de operaciones, que como la del litigio principal, forman una cadena de varias operaciones de compra y de reventa sucesivas de productos sujetos a impuestos especiales y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartados 70 y 71).

44 A efectos de esta apreciación global, procede, en particular, determinar en qué momento se produjo la transmisión al adquirente final del poder de disponer del bien como propietario. En efecto, en el presente asunto, en el supuesto de que dicha transmisión haya tenido lugar antes de que se haya producido el transporte intracomunitario, esta deberá considerarse una circunstancia que puede llevar a que la adquisición así efectuada se califique de adquisición intracomunitaria (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartados 70 y 72).

45 No obstante, si el órgano jurisdiccional remitente considerase que durante su transporte se realizaron varias transmisiones del derecho de disponer sobre el combustible de que se trata en el litigio principal, en beneficio de los diferentes operadores intermedios de la cadena de operaciones de compra y de reventa, la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado anterior no le permitiría determinar a qué adquisición de la cadena debe imputarse el transporte único del combustible.

46 En efecto, esta jurisprudencia se basa en un criterio temporal con arreglo al cual debe apreciarse si la transmisión del poder de disposición de un bien como propietario se produjo antes de su transporte con el fin de determinar a qué adquisición de la cadena en cuestión debe imputarse el transporte intracomunitario único y que, por tanto, es la única que debe calificarse de adquisición intracomunitaria. En el caso de autos, la aplicación de este criterio temporal podría permitir al órgano jurisdiccional remitente determinar si procede imputar el transporte de combustible de que se trata en el litigio principal a la adquisición efectuada por el primer operador económico de la cadena de operaciones de compra y de reventa antes de que se produjera el único transporte intracomunitario de este combustible. En cambio, dicho criterio resultará inaplicable si, en el asunto principal, se han producido transmisiones sucesivas de ese poder durante el transporte.

47 En estas circunstancias, para determinar la adquisición en el litigio principal a la que debe imputarse el transporte único intracomunitario y que es, por tanto, la única que debe calificarse de adquisición intracomunitaria, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 43 de la presente sentencia, llevar a cabo una apreciación global de todas las circunstancias particulares del litigio principal.

48 Como alega la República Checa en sus observaciones escritas, el órgano jurisdiccional remitente podrá, al realizar su apreciación global, tomar en consideración la circunstancia de que Herst inició el transporte intracomunitario de que se trata en el litigio principal para realizar su propia actividad económica, a saber, adquirir el combustible una vez despachado a libre práctica en la República Checa y posteriormente revenderlo a sus propios clientes, obteniendo un margen comercial constituido por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta del

combustible.

49 En efecto, como se desprende de la resolución de remisión, la propia Herst inició el transporte del combustible, pagando una factura a cuenta al primer operador económico de la cadena de operaciones de compra y de reventa antes incluso de haber cargado el combustible en locales situados en los Estados miembros de salida, realizó su transporte con sus propios vehículos y no facturó el precio del transporte.

50 En cambio, en el marco de esta apreciación global, el hecho de que el transporte del combustible en cuestión fuese realizado en régimen suspensivo de impuestos especiales no puede constituir un elemento decisivo a la hora de determinar a cuál de las adquisiciones de que se trata en el litigio principal debe imputarse el transporte (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, apartado 73).

51 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial de la manera siguiente:

– el artículo 20 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que efectúa un transporte intracomunitario único de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, con la intención de adquirirlos para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino, obtiene el poder de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, siempre que tenga la posibilidad de tomar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica de los bienes, entre ellas, en particular, la decisión de venderlos;

– la circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario.

Sobre la séptima cuestión prejudicial

52 Mediante su séptima cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva del IVA que se presta a varias interpretaciones, adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia haya declarado que tal interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

53 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala, en esencia, que el Derecho checo es ambiguo en cuanto a la incidencia que tiene la normativa sobre el tratamiento de los bienes sujetos a impuestos especiales en la determinación del momento de la transmisión del derecho de disponer de tales bienes como propietario. En efecto, según dicho órgano jurisdiccional, la normativa checa que transpuso la Directiva del IVA en el ordenamiento jurídico nacional permite suponer legítimamente a los sujetos pasivos que la circunstancia de que los bienes sean transportados a otro Estado miembro en régimen suspensivo de impuestos especiales afecta a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disponer de ellos como propietario.

54 Debe señalarse, a este respecto, que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de

Justicia, la interpretación que este hace, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde la fecha de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación si, además, concurren los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (sentencias de 19 de octubre de 1995, Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, apartado 31, y de 13 de diciembre de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, apartado 56).

55 En cuanto a la cuestión de si el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de un principio constitucional de Derecho nacional en virtud del cual, cuando, en un litigio entre la Administración y un particular, existan dudas sobre la interpretación de una disposición de Derecho tributario nacional que haya transpuesto una disposición del Derecho de la Unión, dicha Administración debe seguir la interpretación más favorable para el sujeto pasivo, procede señalar que la aplicación de dicho principio, tal como la contempla el órgano jurisdiccional remitente, equivale en realidad a limitar los efectos en el tiempo de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya transposición han realizado esas disposiciones de Derecho nacional, toda vez que, como consecuencia de ella, dicha interpretación no se aplicaría al litigio principal (véanse, por analogía, las sentencias de 19 de abril de 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, apartado 39, y de 13 de diciembre de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, apartado 61).

56 A este respecto, procede recordar que solo con carácter totalmente excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (sentencia de 13 de diciembre de 2018, Hein, C?385/17, EU:C:2018:1018, apartado 57 y jurisprudencia citada).

57 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la limitación temporal de los efectos de tal interpretación solo puede admitirse en la propia sentencia que resuelva sobre la interpretación solicitada. Ese principio garantiza la igualdad de trato de los Estados miembros y de los demás justiciables frente al Derecho de la Unión y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C?292/04, EU:C:2007:132, apartado 37, y de 23 de octubre de 2012, Nelson y otros, C?581/10 y C?629/10, EU:C:2012:657, apartado 91).

58 A este respecto, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya declaró, en el apartado 76 de la sentencia de 19 de diciembre de 2018, ALEX CZ (C?414/17, EU:C:2018:1027), que la Directiva 2008/118, que establece, en particular, una serie de exigencias que se aplican al transporte de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, no afecta en modo alguno a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disponer de ellos como propietario previstos en la Directiva del IVA. Pues bien, en esta última sentencia, el Tribunal de Justicia no limitó en el tiempo los efectos de su interpretación de la Directiva del IVA.

59 De ello se deduce que, en el caso de autos, al aplicar el Derecho nacional, el órgano jurisdiccional remitente está obligado a tomar en consideración todas las normas de ese Derecho y a aplicar los métodos de interpretación que este reconoce para interpretarlo, en la mayor medida posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva del IVA, tal como ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse

así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2016, DI, C?441/14, EU:C:2016:278, apartado 31 y jurisprudencia citada).

60 De lo anterior resulta que procede responder a la séptima cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva del IVA que se presta a varias interpretaciones, adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia haya declarado que tal interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

Sobre la octava cuestión prejudicial

61 Habida cuenta de la respuesta dada a la séptima cuestión prejudicial, no procede responder a la octava.

Costas

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

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

1) **El artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el sujeto pasivo que efectúa un transporte intracomunitario único de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, con la intención de adquirirlos para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino, obtiene el poder de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, siempre que tenga la posibilidad de tomar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica de los bienes, entre ellas, en particular, la decisión de venderlos.**

La circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario.

2) **El Derecho de la Unión se opone a que un órgano jurisdiccional nacional, ante una disposición de Derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva 2006/112 que se presta a varias interpretaciones, adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia haya declarado que tal interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: checo.