

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE(SALA CUARTA), DE 23 DE ABRIL DE 2020

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València (España)

Miembro de la AEDAF

Benjamín Sevilla Bernabéu

Universitat de València (España)

Asunto: C-401/18

Partes: Herst s.r.o. y Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, Dirección Tributaria)

Síntesis: 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.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Herst s.r.o. y la Dirección Tributaria, en lo relativo a la deducción que Herst realizó del 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.

Herst es una sociedad domiciliada en República Checa, cuya actividad principal es el transporte por carretera, aunque también es propietaria de una serie de estaciones de servicio de distribución de combustible.

A raíz de una inspección, la Administración Tributaria checa detectó que, durante unos periodos determinados, Herst había efectuado, por sus propios medios y a su cargo, el transporte de combustible desde varios Estados miembros. En estos transportes, Herst no actuó únicamente como transportista, sino también como adquirente final del combustible. 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, no obstante, obtenía un margen comercial entre la diferente de precio de compra y el precio de venta del combustible.

En la inspección, Herst alegó que las adquisiciones de combustibles se realizaron en la República Checa, por lo que constituían adquisiciones internas. En cambio, la Administración Tributaria checa las consideraba adquisiciones intra-comunitarias, las adquisiciones se realizaban en los Estados miembros en los que se encontraba el combustible, en el momento en que realizaba su carga para transportarlo, a su costa y por sus propios medios, con destino a la República Checa, para su propia actividad económica.

En consecuencia, a través de varias liquidaciones complementarias, la Administración Tributaria checa denegó a Herst el derecho a deducir el IVA de dichas adquisiciones y le impuso una multa. Herst recurrió dichas liquidaciones ante la Dirección Tributaria, alegando que el lugar de las adquisiciones era la República Checa. La Dirección Tributaria, anuló algunas de las liquidaciones complementarias, pero también confirmó otras, por ello, Herst interpuso recurso contra estas últimas ante el órgano jurisdiccional remitente (Tribunal Regional de Praga).

El órgano remitente considera que en este litigio es necesario efectuar una apreciación global de todas las circunstancias para determinar cuál de las entregas cumple todos los requisitos de una entrega intracomunitaria. El órgano remitente estima que, aunque Herst ejercía el control sobre el combustible mientras lo transportaba, no tenía, en cambio, la facultad de disponer sobre él como propietario.

Así pues, el órgano jurisdiccional remitente aprecia una serie de dudas en relación con el hecho de que los bienes se transporten en régimen suspensivo de impuestos especiales, concretamente si afecta a los requisitos que establece la Directiva del IVA para la transmisión del poder de disposición sobre ellos como propietario. Por lo que decide suspender el procedimiento y plantear las siguientes cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia:

- 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 (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) 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 ambi-

guas 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?

Una vez recibidas las cuestiones prejudiciales, 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, AREX CZ (C-414/17 (TJCE 2018, 274), 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.

A través de 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, segunda, tercera, quinta y sexta.

2. Comentario

En la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se plantea 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 una vez despachados en el Estado miembro de destino, obtiene la facultad de disponer de los mismos como propietario, en el sentido de dicha disposición, cuando, durante su transporte, los mismos bienes han sido revendidos sucesivamente a otros operadores económicos.

En el presente litigio, tanto antes como durante el transporte, el combustible fue comprado y posteriormente revendido por diferentes operadores económicos, que actuaron como propietarios, por tanto, se han producido varias transmisiones sucesivas del poder de disposición sobre el bien como propietario.

Dadas estas circunstancias, y con la intención de ofrecer al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para la resolución del conflicto principal, en

lo que respecta a operaciones que forman una cadena de varias entregas sucesivas y que han dado lugar a un único transporte intracomunitario, éste último solo puede imputarse a una de esas entregas, que será, por tanto, la única exenta según lo establecido en el artículo 138.1 Directiva del IVA. Es necesario apreciar en su conjunto todas las circunstancias para poder determinar a qué entrega debe imputarse el transporte intracomunitario; esta función recae sobre el órgano jurisdiccional remitente.

Sentadas las anteriores consideraciones, el Tribunal de Justicia responde a la cuestión prejudicial cuarta poniendo de manifiesto que, 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 una vez entregados en el Estado miembro de destino, obtiene el poder de disponer de dichos bienes como propietario, en el sentido de dicha disposición, siempre y cuando tenga la posibilidad de tomar decisiones en cuanto a la situación jurídica de dichos bienes y, más concretamente, la decisión de venderlos.

Por otro lado, respecto a la séptima cuestión prejudicial, el órgano remitente se pregunta 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, podría adoptar la interpretación más beneficiosa para el sujeto pasivo en base al principio constitucional nacional *in dubio mitius*, incluso después de que el Tribunal de Justicia hubiese declarado que dicha interpretación es incompatible con el Derecho de la Unión.

A este respecto, procede señalar que la aplicación del principio *in dubio mitius* equivale a limitar los efectos en el tiempo de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia sobre las disposiciones del Derecho de la Unión cuya transposición han realizado esas disposiciones de Derecho nacional. El Tribunal de Justicia, con carácter absolutamente excepcional, puede, 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 aplicar dicha limitación, es necesario que concurra la buena fe de los interesados y el riesgo de trastornos graves.

Procede señalar que, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17 (TJCE 2018, 274), EU:C:2018:1027), trajo a colación que, según la Directiva 2008/118 se establecen una serie de exigencias que se aplican al transporte de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales, no obstante, estas exigencias no afectan a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disponer sobre ellos como propietario según lo previsto en la Directiva del IVA.

Por todo ello, en el presente litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente está obligado a tomar en consideración todas las normas y aplicarlas según la finalidad perseguida por la Directiva del IVA, la cual ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia. Así pues, el Tribunal de Justicia responde a la séptima cuestión prejudicial en el sentido de 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.

Habida cuenta de que no resulta aplicable el principio constitucional nacional *in dubio mitius*, no procede responder a la cuestión prejudicial octava.

3. Fallo

1) El artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) 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 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 (LCEur 2006, 3252y LCEur 2007, 2230) 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.