Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 3 de octubre de 2019 [1]

Asunto C-401/18

Herst, s.r.o.
contra
Odvolací finanční ředitelství

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Productos sujetos a impuestos especiales — Exención de la entrega de bienes expedidos o transportados dentro de la Unión — Operación en cadena — Imputación del desplazamiento de mercancías a una entrega perteneciente a una cadena de entregas — Transporte de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo — Primacía del Derecho de la Unión — Límites de la interpretación conforme con el Derecho de la Unión — Principio *in dubio mitius*»

I. Introducción

1. En esencia, el presente procedimiento trata de nuevo sobre la cuestión, muy importante a efectos prácticos, de cuál es la operación que se ha de considerar entrega intracomunitaria exenta en una cadena de entregas transfronteriza con *varias* operaciones cuando solo se produce *un* desplazamiento físico de las mercancías. Dado que la demandante en el litigio principal reclama la deducción del impuesto soportado, afirma *no haber recibido* una entrega intracomunitaria exenta.

2. Aunque el Tribunal de Justicia ya se ha ocupado de este tipo de situaciones en varias ocasiones, [2] el órgano jurisdiccional remitente considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aún no se desprenden criterios claros para determinar el lugar de entrega ni para imputar la exención a una de las entregas de una cadena de entregas. A tal efecto, un criterio determinante es la transmisión del poder de disposición. A este respecto, el presente procedimiento tiene la particularidad de que el combustible suministrado se transportó en régimen suspensivo de impuestos especiales. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha dictaminado en su sentencia AREX CZ que esto es irrelevante a los efectos de la legislación del IVA. [3]

1 Lengua original: alemán.

2 La cuestión de la imputación del desplazamiento de mercancías a una entrega en una denominada operación intracomunitaria en cadena ya ha ocupado al Tribunal de Justicia en varios procedimientos; véanse, por ejemplo, las sentencias de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), y de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Así pues, este procedimiento brinda al Tribunal de Justicia la posibilidad de precisar una vez más los criterios de imputación del desplazamiento de mercancías a una determinada entrega de la cadena de entregas y de generar una mayor seguridad jurídica en esta materia.

4. Adicionalmente se plantean cuestiones en relación con el principio constitucional *in dubio mitius* en la República Checa. Conforme a dicho principio, una disposición fiscal debe interpretarse siempre a favor del contribuyente si objetivamente admite varias interpretaciones. En la medida en que la interpretación más favorable para el contribuyente no coincida con la interpretación que es conforme con el Derecho de la Unión, se suscitará la cuestión de la relación entre el Derecho constitucional nacional y el Derecho de la Unión.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por las disposiciones 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).[4]

6. El artículo 2 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«1. 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;

[…]».

7. El artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva define la «entrega de bienes» como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

8. El artículo 32, párrafo primero, de la Directiva del IVA regula el lugar de la entrega y reza como sigue:

«En los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, se considerará que el lugar de la entrega será el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente.»

9. Dentro del capítulo 4 del título IX («Exenciones»), el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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 adquiriente 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.»

4 DO 2006, L 347, p. 1.

B. Derecho checo

10. Por lo que respecta al Derecho checo aplicable, procede hacer referencia, en particular, al artículo 64 de la Ley del IVA,[5] con el cual la República Checa transpuso el artículo 138 de la Directiva del IVA. El derecho a deducir el impuesto soportado de los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA fue transpuesto mediante los artículos 72 y siguientes de la Ley del IVA.

11. Además, el órgano jurisdiccional remitente informa acerca de un principio de Derecho constitucional, el principio *in dubio mitius* (en caso de duda, lo más benigno). Expone que tiene por objeto limitar el impacto de la inseguridad jurídica en el caso de las personas que se ven afectadas por disposiciones legales poco claras cuando el Estado, como responsable del contenido y de la claridad de la normativa aplicable, les impone obligaciones.

12. Por lo tanto, en la normativa fiscal checa, cuando una disposición de Derecho público admite varias interpretaciones, debe optarse por la interpretación que no limite, o que limite lo menos posible, los derechos y libertades fundamentales. El órgano jurisdiccional remitente estima que la normativa pertinente para enjuiciar el presente asunto no es clara y que, por ese mismo motivo, la deducción del impuesto soportado debería concederse con arreglo a la propia legislación nacional sobre la base del principio *in dubio mitius*.

III. Hechos y procedimiento prejudicial

13. La demandante en el litigio principal (Herst, s.r.o) reclama ante el órgano jurisdiccional nacional la deducción del impuesto soportado. Herst desarrolla su actividad, entre otros, en el ámbito del transporte por carretera y es propietaria de varias estaciones de servicio. Empleando sus propios vehículos, transporta combustible al lugar de destino, la República Checa, desde otros Estados miembros de la Unión Europea (Austria, Alemania, Eslovaquia, Eslovenia). En ese marco, las mercancías eran revendidas varias veces, pero eran transportadas una sola vez (por Herst) hasta el adquirente final en la República Checa.

14. En muchos casos, Herst era el adquirente final del combustible, que compraba a proveedores registrados a efectos del IVA en la República Checa. En esos casos, Herst se encontraba al final de la cadena de entregas. En otros casos, revendía el combustible a sus propios clientes. En estos casos se encontraba en el medio de una cadena de entregas y no facturaba a sus proveedores el coste del transporte, sino que adquiría el combustible a un precio que no incluía el transporte.

15. Por regla general, Herst realizaba sus pedidos a proveedores checos que habían comprado o que a continuación compraban el combustible a una refinería en otro Estado miembro. Para ello indicaba la terminal de la refinería desde la que se abastecería, la fecha y, en su caso, la hora de la carga, el nombre del conductor, el número de matrícula del vehículo y del remolque, la cantidad de combustible requerida y el lugar de descarga.

16. Una vez efectuado el pago de la factura de anticipo, Herst podía retirar la mercancía siguiendo las instrucciones de los proveedores checos. Herst recogía el combustible directamente en las terminales de las refinerías ubicadas en los otros Estados miembros. Ninguna de las partes contratantes implicadas en la cadena de entregas estaba presente en el momento de la entrega de las mercancías. A continuación, Herst importaba el combustible a la República Checa, donde se efectuaba el despacho de aduana después de cruzar la frontera. El combustible se despachaba a libre práctica con arreglo a la legislación sobre impuestos especiales, y la demandante continuaba con el transporte hasta el lugar de descarga, es decir, hasta sus estaciones de servicio o las de sus clientes.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido).

17. Durante una inspección fiscal relativa a los períodos impositivos comprendidos entre noviembre de 2010 y mayo de 2013 y entre julio y agosto de 2013, la Administración tributaria detectó que la demandante había practicado una deducción del impuesto soportado en relación con el combustible suministrado como si se tratara de entregas nacionales. Sin embargo, según la autoridad tributaria, la entrega de bienes no se produjo en la República Checa, sino en los otros Estados miembros en los que se hallaba el combustible en el momento en el que se inició su expedición o transporte. Estimó que, por consiguiente, se trataba de una entrega intracomunitaria exenta a Herst por la que Herst no tenía derecho a deducir el impuesto soportado.

18. Dado que la demandante recibía ella misma en los otros Estados miembros la mercancía adquirida y la transportaba a sus expensas a la República Checa para desarrollar su actividad económica, la autoridad fiscal entendió que la entrega de bienes entre los proveedores checos y la demandante era una entrega que comprendía el transporte de bienes. En consecuencia, la Administración tributaria anuló la deducción del impuesto soportado que se había practicado indebidamente y giró a la demandante liquidaciones complementarias correspondientes a los períodos impositivos inspeccionados, liquidando de nuevo el IVA que Herst debía pagar, además de imponerle una multa.

19. La demandante interpuso recurso en vía administrativa contra las liquidaciones complementarias en el que subrayó, en particular, que el combustible se había transportado entre Estados miembros en régimen suspensivo de impuestos especiales. Adujo que el transporte se efectuó sujeto a control aduanero y que, una vez concluido el transporte, la mercancía se despachó a libre práctica en el mismo Estado miembro; solo después fue entregada, con sujeción al impuesto. Entiende que, por tanto, está descartado que la demandante ya hubiera adquirido derechos sobre las mercancías antes de ese momento, en el lugar donde comenzó el transporte (es decir, en el extranjero).

20. Mediante las resoluciones impugnadas, la Administración tributaria confirmó las liquidaciones. Herst interpuso recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones impugnadas. El Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE. A raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto AREX CZ,[6] el órgano jurisdiccional remitente, a instancias del Tribunal de Justicia, redujo su petición de decisión prejudicial a las tres cuestiones siguientes:

«1) ¿Adquiere el "poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su 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 venta, su cliente ha aceptado organizar el transporte de los bienes desde el punto de origen, de modo que el sujeto pasivo únicamente le facilita acceso a los bienes requeridos a través de sus proveedores y la información necesaria para la recepción de los bienes (en su propio nombre o en el de sus subcontratistas en la cadena de entregas) y el beneficio que obtiene de la operación es la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de los bienes, sin que se facture dentro de la cadena de entregas el coste del transporte de estos?

2) ¿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

6 Sentencia de 19 de diciembre de 2018 (C-414/17, EU:C:2018:1027).

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?

3) En caso de que se pueda aplicar el principio *in dubio mitius*: 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 sobre impuestos especiales era objetivamente incierta desde el punto de vista jurídico y admitía dos posibles interpretaciones?»

21. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas Herst, la República Checa y la Comisión Europea.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

22. La primera cuestión prejudicial se refiere al artículo 138 de la Directiva del IVA, que regula la exención en el caso de las entregas intracomunitarias. De la existencia de tal exención depende, en definitiva, si se denegó correctamente a Herst el derecho a deducir, ya que, si efectivamente estaba exenta la entrega efectuada a Herst, tampoco tendría derecho a la deducción de dicho impuesto. Por el contrario, Herst habría de reclamar por la vía civil la devolución del IVA indebidamente pagado a sus proveedores.

1. Necesidad de precisar la primera cuestión prejudicial

23. Las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a la entrega transfronteriza de bienes persiguen la realización del principio de tributación en el país de destino, conforme al cual se ha de garantizar que, como impuesto que grava el consumo, el IVA se abone en el Estado miembro en que se produce el consumo final. Por este motivo, en caso de una entrega transfronteriza, la adquisición del bien tributa en el país de destino, con arreglo a los artículos 2, apartado 1, letra b), inciso i), y 40 de la Directiva del IVA. No obstante, para evitar la doble imposición, previamente la entrega del mismo bien ha de estar exenta en el país de origen.[7] En consecuencia, la entrega intracomunitaria y la adquisición intracomunitaria son una misma operación económica.[8]

24. Sin embargo, la situación se vuelve difícil si hay varias entregas (cadena de entregas) pero las mercancías solo se transportan una única vez (del primer operador en la cadena de entregas al último), lo que se denomina una operación en cadena. De hecho, en tal caso son varias las entregas intracomunitarias que cabe considerar, pero la exención prevista en el artículo 138 de la Directiva del IVA solo podrá aplicarse a una entrega.[9] A tal efecto, la entrega intracomunitaria exenta determina el lugar de dos entregas, la posterior y la anterior en la cadena de entregas.[10] Con arreglo al artículo 32,

7 Véanse, a este respecto, mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 28, y en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), puntos 23 a 25.

8 Sentencias de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 31; de 18 de noviembre de 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693), apartado 28, y de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 23 y 24.

9 Sentencias de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 34, y de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 45, así como mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 55, y en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 35.

10 Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 50.

apartado 1, de la Directiva del IVA, el lugar en que se producen todas las entregas anteriores a la entrega intracomunitaria exenta se sitúa en el país de origen, y el de las posteriores, en el país de destino.[11] Por lo tanto, es decisivo determinar a cuál de las entregas de la cadena puede imputarse el transporte transfronterizo.

25. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta por los criterios que pueden y deben aplicarse para establecer tal imputación.

26. El hecho de que Herst haya transportado y despachado las mercancías con arreglo a un régimen aduanero especial (el régimen suspensivo de impuestos especiales) en principio carece de importancia, ya que, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia en el asunto AREX CZ,[12] la cuestión de la imputación de la exención del IVA a una de las entregas es una mera cuestión jurídica de IVA, cuyos elementos de hecho no se ven alterados por el régimen suspensivo de impuestos especiales. Por consiguiente, cuál de las entregas de una cadena debe considerarse la entrega intracomunitaria exenta es algo que se ha de determinar atendiendo a las reglas generales del impuesto sobre el valor añadido.

27. Además, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el vendedor (B), que se encuentra en el centro de la cadena de entregas de dos eslabones (A — B — Herst), obtiene el poder de disposición incluso si se limita a proporcionar a su cliente (en este caso, Herst) acceso a los bienes, que siguen estando en manos de A (es decir, de su proveedor), y Herst realiza por su cuenta el transporte subsiguiente.

28. Sin embargo, para la deducción del impuesto soportado por Herst resulta decisivo determinar en este supuesto si el lugar de la entrega de B a Herst se sitúa en la República Checa, pues solo en ese caso la entrega estaría sujeta al impuesto y no exenta en dicho país. De ser así, la mención del IVA checo en la factura expedida a Herst sería correcta y Herst podría practicar la correspondiente deducción del impuesto soportado.

29. Pero esto exige que la primera entrega (A — B) deba ser considerada la entrega intracomunitaria exenta. Solo entonces el lugar de la primera entrega con arreglo al artículo 32 de la Directiva del IVA se encontrará en el Estado miembro en el que se inicia el transporte, mientras que el lugar de la entrega posterior (B — Herst) se situará en el Estado miembro en que finaliza el transporte (aquí, la República Checa).[13]

2. Imputación del transporte transfronterizo a una de las entregas

30. Por lo tanto, es necesario aclarar si el transporte transfronterizo se puede imputar a la entrega anterior (A — B) aun cuando Herst haya transportado la mercancía directamente de A a él mismo (o a sus clientes).

31. Partiendo de la anterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se ha de considerar que, en el caso de una cadena de entregas con un único desplazamiento de bienes, solo una de las entregas puede calificarse de intracomunitaria y, por tanto, de exenta del impuesto.[14] Cuál de las entregas lo sea depende de a qué entrega se haya de imputar el transporte transfronterizo. Por lo tanto, todas las demás entregas de la cadena de ventas que no presenten este elemento adicional del transporte transfronterizo deben considerase entregas internas.

11 Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 50.

12 Sentencia de 19 de diciembre de 2018 (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartados 66 y siguientes, 73 y 74; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), puntos 69 y siguientes.

13 Sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartados 40, 42 y 50.

14 Sentencias de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 34, y de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 45, así como mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 55, y en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 35.

a) Relevancia de la propiedad y del poder de disposición

32. Sin embargo, partiendo de la cuestión específica planteada por el órgano jurisdiccional remitente en relación con el poder de disposición de la empresa en la posición central (B) en una cadena de entregas, debe quedar claro de antemano que, si esta empresa forma parte de una cadena de entregas, también habrá adquirido, por supuesto, el poder de disposición en el sentido de la normativa del IVA y que lo transfiere a su cliente (en este caso, Herst).

33. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende sin lugar a dudas que en una cadena de entregas con un único transporte hay varias entregas en las que el lugar de entrega debe determinarse de forma diferenciada.[15] Si, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, una entrega se define por el hecho de que el proveedor haya proporcionado al destinatario el poder de disposición, la empresa en el centro de la cadena también debe haber obtenido el poder de disposición (al menos durante un segundo teórico). De lo contrario no habría dos entregas, sino a lo sumo una entrega y una prestación de servicios. Por lo tanto, basta con que la empresa en el centro de la cadena (B) «simplemente» permita a su cliente (Herst) el acceso a los bienes que van a adquirirse, que habrá adquirido previamente (pero que aún no ha recogido) para asumir que se ha transmitido el poder de disposición de A a B y a continuación de B a Herst.

34. Esta conclusión (varias entregas tienen también como consecuencia lógica varias transmisiones del poder de disposición) tampoco cambia si el Derecho civil nacional permite una adquisición directa de la propiedad del primer operador (A) al último de una cadena de entregas (en este caso: Herst). Precisamente el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA no se refiere, al menos en algunas versiones lingüísticas,[16] a que alguien haya adquirido el derecho de propiedad, sino al hecho de que se haya producido «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Disponer sobre algo «con las facultades atribuidas a su propietario» no es necesariamente lo mismo que adquirir la propiedad. Por un lado, uno no dispondría de un bien «con las facultades atribuidas a» sino «como propietario». Por otra parte, en caso contrario el concepto de entrega en la normativa del IVA dependería de la correspondiente noción nacional de propiedad, cuando precisamente el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable.[17]

35. De ello mismo resulta con claridad que, en principio, es irrelevante que se haya producido una *transmisión de la propiedad conforme al Derecho civil* a la empresa del centro (B) o a la última empresa de la cadena (Herst) y en qué momento se haya producido. Como señala acertadamente la Comisión, la propiedad formal no es determinante. La adquisición de la propiedad puede, en el mejor de los casos, ser importante como indicio en el marco de una apreciación global, porque en la gran mayoría de los casos la obtención del poder de disposición va en paralelo a la adquisición de la propiedad.

15 Véanse las sentencias de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartado 70; de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartados 34 a 36, y de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), apartado 50.

16 Así en la versión alemana («*wie ein Eigentümer*») y en la versión francesa («*comme un propriétaire*»), pero de otro modo en la versión inglesa («as owner») y en la versión estonia («*"Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek*»).

17 Sentencias de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 29; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 39; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), apartado 32, y de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61), apartados 7 y 8.

36. Sobre la base de esta interpretación resulta también comprensible el significado de la afirmación del Tribunal de Justicia sobre la posible adquisición de propiedad checa por parte de Arex en la sentencia AREX CZ.[18] En aquel asunto, el Tribunal de Justicia consideró relevante determinar si la propiedad ya había sido adquirida por el destinatario de la prestación a cargo del transporte (Arex) cuando el combustible fue cargado. La adquisición de la propiedad por parte del transportista es, por lo tanto, un indicio muy importante de una entrega, pero no es el único factor determinante.[19]

37. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que no es únicamente pertinente la cuestión de quién es el propietario de los bienes a efectos del Derecho nacional durante el transporte, o de quién tiene el poder de disposición sobre los bienes.[20] Asimismo, el Tribunal de Justicia ha resuelto que el mero hecho de que los bienes ya hayan sido revendidos no permite concluir que el transporte se deba imputar a la entrega inmediatamente posterior.[21] En este sentido, el mero hecho de la reventa es irrelevante para la imputación del desplazamiento de los bienes a una de las entregas.

38. Por tanto, el poder de disposición en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene un alcance más amplio que la propiedad civil. Sin embargo, al igual que esta última, no está excluido por limitaciones jurídicas. Del mismo modo que los derechos de, por ejemplo, un arrendatario no excluyen el poder de disposición del propietario, las restricciones legales a la disposición durante un régimen de tránsito aduanero no se oponen al poder de disposición del adquirente a los efectos del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA.

39. Por lo tanto, como conclusión parcial procede declarar que el momento de la adquisición de la propiedad con arreglo al Derecho nacional no es decisivo para imputar el transporte a una de las entregas en cuestión y determinar así la entrega intracomunitaria exenta.

b) Imputación concreta del transporte transfronterizo en una cadena de entregas

40. Por el contrario, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la imputación del transporte transfronterizo a una entrega de una cadena de ventas (aquí, a una de las dos entregas: de A a B o de B a Herst) depende de una apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso.[22]

41. En las operaciones en cadena se debe tener en cuenta en particular quién o por cuenta de quién se realiza el transporte.[23] A mi juicio, debe ser determinante quién asume el riesgo de la eventual pérdida del bien durante el transporte.[24]

18 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018 (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartado 78.

19 Véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 40, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 32 y siguientes, en las que la transmisión de la propiedad fue completamente irrelevante y se atendió más bien a la comunicación de la intención de revender.

20 No cabe duda de que, por ejemplo, aunque un expedidor tiene el poder efectivo de disposición sobre los bienes, no actúa en calidad de proveedor, sino como transportista para el proveedor que interviene en la operación. Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 40.

21 Sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartados 36 y 37.

22 Sentencias de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), apartado 32; de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 35; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 32, y de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 27, así como mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), puntos 58 y siguientes, y en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 56.

23 En ese sentido también la sentencia de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 40 *in fine*.

24 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 60.

42. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha resuelto, en diversos asuntos relativos a una cadena de ventas de dos eslabones (A — B — C), que el transporte ya no se puede imputar a la «primera» entrega si el poder de disposición sobre el objeto con las facultades atribuidas a su propietario se transmite al adquirente final (C), es decir, al destinatario de la «segunda» entrega (B — C), antes incluso del transporte. [25]

43. Quien ya disponga del bien «con las facultades atribuidas a su propietario» normalmente será también quien asuma el riesgo de su eventual pérdida, puesto que el derecho de disponer de un objeto a su arbitrio, inclusive de destruirlo o de consumirlo, es una expresión típica de las facultades del propietario. [26] En este sentido, también la Comisión acierta cuando en sus observaciones atiende al poder jurídico de decisión sobre un objeto. Sin embargo, el reverso de este poder jurídico de decisión consiste precisamente también en que el propietario asume el riesgo de la eventual destrucción del objeto (de su poder jurídico de decisión).

44. En este sentido, cabe suponer que aquel que ha de asumir el riesgo de la eventual pérdida posee también la facultad de disponer del bien con las facultades atribuidas a su propietario en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. [27]

45. Si bien es posible que, como aduce la República Checa, la cuestión de quién asume el riesgo de la eventual destrucción del bien, como cuestión jurídica, no siempre sea fácil de responder, encontrar una respuesta es más sencillo y conduce a una mayor seguridad jurídica que una apreciación global, en la que no está claro qué criterios deben ser decisivos y cómo deben ponderarse.

46. En cambio, la asunción del riesgo es la vía más fácil de deducir también el papel de cada interviniente en una cadena de entregas, [28] puesto que existe una presunción de hecho de que quien *entrega un bien a otro* y asume el riesgo de la eventual pérdida de dicho bien durante la entrega actúa también jurídicamente como proveedor (y no solamente como transportista por cuenta de otro). Pues bien, si él es el proveedor de la entrega transfronteriza, su entrega debe ser también la entrega intracomunitaria exenta.

47. En consecuencia, la asunción por Herst de los costes de transporte en el presente caso solo puede considerarse un indicio de que Herst actuó como proveedor por cuenta propia. Sin embargo, como el comprador siempre suele soportar el coste del transporte en términos económicos (ya sea de forma añadida, ya sea por estar incluido en el precio), este indicio no es concluyente. Si el vendedor (en este caso, B) consigue añadir los costes del transporte al precio, pero Herst asume el riesgo de una eventual pérdida durante el transporte, el transporte transfronterizo es pese a todo imputable a Herst.

48. Esto es así con independencia de quién realice materialmente el transporte en estos casos (en los asuntos resueltos, normalmente fue realizado por la empresa en el centro de la cadena), [29] y de cómo se haya de calificar jurídicamente la relación con la mercancía de quien posee el poder de disposición [30] (es decir, si ya es propietario o si simplemente tiene un derecho a que se le transmita la propiedad).

25 Véanse las sentencias de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), apartado 36; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 34, y de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 33.

26 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 62, y en el asunto EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675), punto 58.

27 Véanse en ese sentido también mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 62.

28 Véanse en ese sentido también mis conclusiones presentadas en el asunto AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624), punto 73.

29 El transportista o expedidor no tiene la facultad de disponer del bien con las facultades atribuidas a su propietario; véanse las sentencias del 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 88, y de 3 de junio de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 25.

30 En este sentido, sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 86, y de 3 de junio de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 24.

49. Para el procedimiento principal esto supone que lo determinante es si antes del transporte transfronterizo del combustible Herst ya había obtenido el poder de disposición sobre este en el sentido de que asumía el riesgo de su eventual pérdida. No se puede descartar que esto ya sucediera junto con una transmisión de la propiedad durante la carga en la terminal de la refinería, ya que, por regla general, el propietario de un bien también asume el riesgo de su pérdida. En tal caso, en una cadena de entregas de dos eslabones, la segunda entrega (B — Herst) sería la entrega exenta, y Herst no tendría derecho a deducir el impuesto soportado.

50. En cambio, si la mercancía fue revendida antes del transporte y si, por tanto, existiese una cadena de entregas de tres eslabones (A — B — Herst — D), el resultado será ligeramente diferente. En tal caso, el transporte en la cadena de entregas no lo realizaría la última empresa, sino una empresa en el centro de la cadena. En ese caso —si Herst soporta el riesgo de la eventual pérdida durante el transporte—, su entrega (es decir, la tercera entrega, Herst — D) sería la entrega transfronteriza y, por tanto, la entrega exenta.[31] Tampoco en este caso podría Herst deducir en la República Checa el IVA soportado en la entrega anterior, sino solo en el país en el que se inició el transporte.

51. Sin embargo, también cabe imaginar que el momento de la transferencia del riesgo (con o sin una adquisición simultánea de la propiedad en virtud del Derecho civil) se estructurara de otro modo. Así, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en los contratos habitualmente utilizados en el sector, la adquisición de la propiedad y, por tanto, posiblemente también la transferencia del riesgo al comprador que realiza el transporte no tiene lugar hasta el momento del despacho a libre práctica de los productos sujetos a impuestos especiales.

52. Si esto fuera así, durante el transporte transfronterizo (es decir, desde la refinería hasta el despacho a libre práctica en la República Checa) Herst habría actuado como mero transportista.[32] Esto sería algo inusual, pero no imposible. El artículo 32, apartado 1, de la Directiva del IVA también lo permite, ya que permite que los bienes sean transportados por el proveedor (en este caso, A y B), por el adquirente (en este caso, B y Herst) o por un tercero (es decir, un transportista, en este caso, Herst por cuenta de A o de B). En tal caso, el transporte en el sentido del artículo 32, apartado 1, de la Directiva del IVA sería imputable a la entrega de A a B o de B a Herst.

53. Si la entrega de B a Herst ha tenido lugar en la República Checa es algo que depende de si el transporte es imputable a la primera entrega (de A a B), lo que presupone que la primera empresa (A) asumió el riesgo de pérdida en la entrega transfronteriza. Esto último sería inusual, ya que A ha permitido a B recoger la mercancía por medio de un tercero (en este caso, Herst) a quien A no conoce. A primera vista no parece lógico por qué en una situación así A debiera asumir el riesgo de la eventual pérdida también más allá del momento de la retirada.

54. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no puede pronunciarse sobre quién soportaba el riesgo de pérdida durante el transporte transfronterizo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacerlo.[33]

31 El legislador de la Unión intenta regular esta situación (transporte por empresas del centro de la cadena) de una manera nueva y jurídicamente segura con ayuda de una ficción establecida en el nuevo artículo 36 *bis* de la Directiva del IVA introducido por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DO 2018, L 311, p. 3), que debe ser transpuesto antes del 1 de enero de 2020.

32 En este sentido, también la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 89.

33 Véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), apartado 45, y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 37.

3. Conclusión

55. En resumen, procede señalar que, a la hora de imputar el único desplazamiento transfronterizo de mercancías a una entrega concreta en una operación en cadena, es decisivo determinar quién soporta el riesgo de una eventual pérdida de los bienes en el transporte transfronterizo de estos. Dicha entrega será la entrega intracomunitaria exenta cuyo lugar de entrega se sitúa en el inicio del transporte. En cambio, no es determinante saber quién es el propietario con arreglo al Derecho civil durante el transporte, ni si el transporte se realiza con sujeción a un régimen aduanero especial.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

1. Sobre la admisibilidad y la comprensión de las dos cuestiones prejudiciales

56. Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera se refieren en definitiva a la relación entre una directiva y el Derecho nacional. El principio de Derecho constitucional *in dubio mitius* en el ámbito del Derecho tributario exige que, al aplicar una ley nacional, siempre se opte por la interpretación más favorable para el contribuyente. No obstante, como requisito previo se exige que dicha norma jurídica permita objetivamente varias interpretaciones.

57. Sin embargo, de la petición de decisión prejudicial no se desprende con claridad que esto sea así en el presente asunto. Resulta extraño que la relevancia de este principio no se mencionara en la petición de decisión prejudicial planteada en el asunto AREX CZ,[34] cuando son casi idénticos los hechos subyacentes y la mayoría de las cuestiones prejudiciales. Esto último contradice en cierta medida la exposición del órgano jurisdiccional remitente de que, objetivamente hablando, el Derecho nacional admite varias interpretaciones.

58. No obstante, no puede acogerse la opinión de la República Checa de que la petición de decisión prejudicial es inadmisible a este respecto, ya que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las peticiones de decisión prejudicial de los órganos jurisdiccionales nacionales gozan de una presunción de pertinencia. Dichos órganos jurisdiccionales definen bajo su responsabilidad el marco fáctico y normativo en el que plantean sus preguntas sobre la interpretación del Derecho de la Unión. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los datos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas.[35]

59. Aunque existen dudas sobre la aplicabilidad del principio *in dubio mitius* en el presente caso, como acertadamente señala la Comisión, no puede afirmarse que estemos ante un supuesto hipotético. En consecuencia, el Tribunal de Justicia debería responder a la cuestión jurídica subyacente.

34 Sentencia de 19 de diciembre de 2018 (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Sentencias de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230), apartado 32; de 30 de abril de 2014, Pfleger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 26; de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli (C-188/10, EU:C:2010:363), apartado 27, y de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34), apartado 19.

60. La República Checa ha traspuesto en su mayor parte la Directiva del IVA. Los conceptos y la interpretación de la Directiva del IVA son suficientemente claros. Sin embargo, la imputación de la exención fiscal a una de las entregas en la cadena de entregas y la subsiguiente localización geográfica de las demás entregas está sujeta a cierta inseguridad jurídica. Así lo demuestran las numerosas sentencias del Tribunal de Justicia que se han dictado sobre esta materia [36] y también el nuevo artículo 36 *bis* de la Directiva del IVA, que debe trasponerse antes del 1 de enero de 2020. [37]

61. En el supuesto de que, objetivamente, la legislación nacional permita por vía de interpretación una imputación diferente de la exención fiscal a otra entrega y esto conduzca a que en el presente asunto el lugar de la entrega, en términos objetivos, se sitúe en la República Checa, se suscita la cuestión de la relación entre el principio constitucional *in dubio mitius* y la Directiva del IVA. Deberá decidirse entonces si la interpretación más favorable del Derecho nacional prevista por el Derecho constitucional nacional puede impedir una interpretación del Derecho nacional menos favorable para el contribuyente pero conforme con el Derecho de la Unión.

2. No es una cuestión de primacía del Derecho de la Unión

62. Partiendo de un examen superficial, uno podría inclinarse por responder negativamente a esta cuestión prejudicial haciendo referencia a la primacía del Derecho de la Unión. [38] Sin embargo, esto pasaría por alto el hecho de que la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente, si realmente se suscita, no se refiere a la primacía del Derecho de la Unión, pues la primacía del Derecho de la Unión es una norma para resolver un conflicto de leyes [39] que afecta a la relación entre dos normas en principio aplicables, algo que no hay en este caso.

63. La Directiva del IVA no es un reglamento, sino una directiva que, según el artículo 288 TFUE, se dirige únicamente al Estado miembro. Por tanto, en principio no es directamente aplicable. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [40] una directiva de la Unión solo es directamente aplicable si su contenido es incondicional y suficientemente preciso.

64. Sin embargo, una directiva como la descrita, en palabras del Tribunal de Justicia, no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada, como tal, contra dicha persona ante un órgano jurisdiccional nacional. [41] Así, las obligaciones derivadas de una directiva deben haberse incorporado al Derecho nacional para poder ser invocadas directamente frente a un particular.

36 Sentencias de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027); de 21 de febrero de 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84); de 26 de julio de 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599); de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); de 16 de diciembre de 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), y de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Directiva 2018/1910.

38 Sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49), apartados 17 y 18; de 17 de diciembre de 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114), apartado 3, y de 15 de julio de 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66), p. 1270.

39 Por tanto, la primacía es calificada acertadamente como regla de solución de conflictos por Desens, M., «Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem», *EuGRZ* 2011, p. 211 (212); Schaumburg, H., en Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Colonia 2015, apartados 4.19 y 4.20, y Classen, C.D. y Nettesheim, M., en Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, Múnich, 8.ª ed., 2018, § 10, apartado 33.

40 Sentencias de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 26; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartados 48 y 49; de 12 de diciembre de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829), apartado 18; de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 33, y de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7), apartado 25.

41 Sentencias de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:881), apartado 26; de 12 de diciembre de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829), apartado 22; de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartados 37 y 38; de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartado 20, y de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84), apartado 48.

65. De este modo, el Tribunal de Justicia ha creado un instrumento eficaz para hacer cumplir el Derecho de la Unión en beneficio de los particulares. En definitiva, el Estado miembro no puede invocar frente al particular el hecho de no haber adaptado su Derecho interno al Derecho de la Unión o de haberlo adaptado incorrectamente. Se evita que el Estado pueda obtener ventajas de su incumplimiento del Derecho de la Unión. [42] Si la interpretación del Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión fuera la interpretación más favorable para el contribuyente, tanto el principio nacional *in dubio mitius* como también una eventual aplicación directa de la Directiva conducirían al mismo resultado.

66. Por tanto, el principio *in dubio mitius* solo puede desplegar una eficacia independiente en el ámbito de la normativa del IVA si la eventual interpretación a escala nacional conduce a un resultado más favorable para el sujeto pasivo que lo que establece la Directiva. En estos casos, sin embargo, la Directiva del IVA no es directamente aplicable. Por consiguiente, no hay un conflicto entre dos normas en principio aplicables, de modo que no se suscita la cuestión de la primacía de una de las normas.

3. Divergencia entre la Directiva y el Derecho nacional

67. Por el contrario, se trata más bien del clásico supuesto de divergencia entre una directiva y el Derecho nacional. Esta divergencia debe resolverse, en principio, aplicando la exigencia de una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión. [43] Permite a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen.

68. El principio de interpretación conforme exige que los órganos jurisdiccionales nacionales, tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por este, hagan todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el objetivo perseguido por esta. [44]

4. Límites de una interpretación conforme con el Derecho de la Unión

69. Sin embargo, la exigencia de una interpretación conforme con el Derecho de la Unión tiene límites. En efecto, la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una directiva cuando aplica las normas pertinentes de su Derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del Derecho, en particular en los de seguridad jurídica e irretroactividad, y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional. [45]

70. Según el órgano jurisdiccional remitente, el principio *in dubio mitius*, un principio general del Derecho, está al servicio de la seguridad jurídica en la República Checa, ya que regula claramente los efectos de la inseguridad jurídica de una ley poco clara en perjuicio de aquel que ha causado la inseguridad. En consecuencia, como principio jurídico del Derecho checo, constituye un límite a la interpretación de conformidad con el Derecho de la Unión del mismo modo que el límite que representa el tenor literal de una disposición.

42 En este sentido, expresamente, sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 38; de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartados 22 y 23, y de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84), apartado 49.

43 Sentencias de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, EU:C:2006:443), apartados 109 y 110; de 16 de junio de 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386), apartados 44 y 47; de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros (C-397 a C-403/01, EU:C:2004:584), apartado 114; de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartado 26, y de 13 de noviembre de 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395), apartado 8.

44 Sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 24; de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, EU:C:2006:443), apartado 111, y de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584), apartados 115, 116, 118 y 119.

45 Sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartado 25; de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, EU:C:2006:443), apartado 110, y de 16 de junio de 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386), apartados 44 y 47.

71. De la jurisprudencia antes mencionada ya se desprende que no todo el Derecho nacional está abierto a una interpretación conforme con el Derecho de la Unión. Por lo demás, en el supuesto de que no pudiera alcanzarse el resultado exigido por una directiva mediante la interpretación, en determinadas circunstancias el Derecho de la Unión impone a los Estados miembros la obligación de reparar los daños causados. [46]

72. Por tanto, si no es posible interpretar el Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión, existirá un Derecho nacional contrario al Derecho de la Unión pero aplicable en favor del contribuyente. Esta situación se puede generar no solo si la redacción de la legislación nacional es claramente contraria, sino también si principios jurídicos como, en este caso, el principio constitucional *in dubio mitius* reducen las opciones interpretativas a una sola interpretación posible. Pues bien, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar este extremo.

73. Estas consecuencias, lamentables para el Derecho de la Unión, de la falta de aplicabilidad directa de una directiva también se producen en otros ámbitos del Derecho. [47] En ese caso, corresponde al Estado miembro cumplir con su obligación de transponer y ajustar (claramente) su legislación nacional al Derecho de la Unión si desea evitar que la Comisión incoe un procedimiento por incumplimiento.

5. Conclusión

74. Ni el principio de neutralidad del IVA ni otro principio del Derecho de la Unión se oponen a la aplicación de las normas de Derecho nacional con tenor literal diferente, siempre que el propio particular no invoque o no pueda invocar directamente la Directiva del IVA y tampoco sea posible interpretar el Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión (en este caso, en virtud del principio *in dubio mitius*).

C. Sobre la tercera cuestión prejudicial

75. Con su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el supuesto de que el principio *in dubio mitius* sea «aplicable», cabe considerar objetivamente inciertos e interpretables de dos maneras el concepto jurídico de entrega de bienes y el concepto jurídico de transporte de bienes, que tienen (o no) el mismo contenido tanto a los efectos de la Directiva del IVA como de la Directiva sobre impuestos especiales.

76. Como se ha señalado en lo que antecede, a efectos de la determinación del lugar de entrega con arreglo al artículo 32 de la Directiva del IVA son decisivos solo los conceptos de la normativa en materia de IVA, que no cabe considerar objetivamente inciertos. «Solamente» la imputación de la exención fiscal a una de las entregas en la cadena de entregas y la consiguiente localización geográfica de las demás entregas está sujeta a cierta inseguridad jurídica.

77. Sin embargo, esto no excluye la posibilidad de que la redacción de la legislación nacional en su propio contexto (sistemática, antecedentes, sentido y finalidad) pueda interpretarse de manera diferente a pesar de tener una redacción idéntica. El principio *in dubio mitius* se refiere únicamente al Derecho nacional, por lo que en este contexto solo es determinante si las disposiciones nacionales ofrecen objetivamente varias posibilidades de interpretación.

46 Véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de enero de 2012, Domínguez (C-282/10, EU:C:2012:33), apartados 42 y 43; de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros (C-212/04, EU:C:2006:443), apartado 112, y de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartado 27.

47 Véanse, entre otras, las sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 52; de 12 de diciembre de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829), apartado 31 (siempre que un organismo no fuese suficientemente cercano a los poderes públicos), y de 14 de julio de 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292), apartado 30.

78. Apreciar dicho extremo sigue siendo una cuestión de Derecho nacional a la que solo puede responder el órgano jurisdiccional remitente.

V. Conclusión

79. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa):

«1) A la hora de imputar el único desplazamiento transfronterizo de mercancías a una entrega concreta en una operación en cadena es decisivo determinar quién soporta el riesgo de una eventual pérdida de los bienes en el transporte transfronterizo de estos. Dicha entrega será la entrega intracomunitaria exenta cuyo lugar de entrega se sitúa en el inicio del transporte.

2) Ni el principio de neutralidad del IVA ni otro principio del Derecho de la Unión se oponen 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).»