CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. JULIANE KOKOTT presentadas el 6 de mayo de 2010 [1]

I. Introducción

1. Mediante esta petición de decisión prejudicial el Regeringsrätten de Suecia solicita al Tribunal de Justicia que interprete 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. [2]

2. Se trata, en concreto, del tratamiento fiscal de la adquisición de un barco de vela nuevo que el adquirente X tiene intención de adquirir en el Reino Unido, utilizar entre tres y cinco meses en dicho Estado o en otro Estado miembro y, a continuación, transportar a su lugar de residencia en Suecia. X considera que esta operación constituye una entrega interior, que debe ser gravada en el Estado de origen. La administración tributaria sueca, apoyada en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia por el Gobierno alemán y la Comisión, considera, por el contrario, que, a pesar de la interrupción, dicha operación constituye una adquisición intracomunitaria en Suecia.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

3. Según el undécimo considerando de la Directiva 2006/112:

«Durante este período transitorio, conviene asimismo gravar en los Estados miembros de destino, con los tipos y condiciones de dichos Estados miembros, las adquisiciones intracomunitarias, a partir de un importe determinado, efectuadas por sujetos pasivos exentos o por personas jurídicas no sujetas al impuesto, así como determinadas operaciones intracomunitarias de venta a distancia y de entregas de medios de transporte nuevos

1 — Lengua original: alemán.
2 — DO L 347, p. 1.

efectuadas a particulares u organismos exentos o no sujetos al impuesto, en la medida en que dichas operaciones pudieran, a falta de disposiciones especiales, provocar importantes distorsiones de competencia entre los Estados miembros.»

4. Los pasajes pertinentes del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establecen:

«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;

[…]

ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

[…]»

5. El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2006/112 completa esta disposición estableciendo:

«a) A los efectos del inciso ii) de la letra b) del apartado 1, se considerarán “medios de transporte” los medios de transporte siguientes, destinados al transporte de personas o de mercancías:

[…]

ii) las embarcaciones con una longitud superior a 7,5 m, salvo las embarcaciones afectadas a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera;

[…]

b) Estos medios de transporte se considerarán “nuevos” en los siguientes casos:

[…]

ii) respecto de las embarcaciones, cuando la entrega se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando el barco haya navegado un máximo de 100 horas;

[…]

c) Los Estados miembros fijarán las condiciones en las que podrán determinarse los datos mencionados en la letra b).»

6. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 define el concepto de «entrega de bienes» de la siguiente forma:

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

7. Conforme al artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se considera «"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».

8. Conforme al artículo 40 de la Directiva 2006/112, se considera que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente.

9. Respecto al momento del devengo del impuesto en el caso de adquisiciones intracomunitarias, el artículo 68 de la Directiva 2006/112 establece que se producirá en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes y considera realizada la adquisición intracomunitaria de bienes en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.

10. El artículo 138 de la Directiva 2006/112 regula la exención de entregas intracomunitarias de la siguiente forma:

«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 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.

2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de medios de transporte nuevos expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos efectuadas para sujetos pasivos o para personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

[…]»

B. *Derecho sueco*

11. Con arreglo al artículo 1 del capítulo 1 de la mervärdesskattelagen (1994:200) (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ML»), se ingresará en la Hacienda Pública el impuesto sobre el valor añadido correspondiente, entre otros, a las ventas de bienes sujetas a impuesto realizadas dentro del país en el ejercicio de una actividad profesional, así como a las adquisiciones intracomunitarias de bienes muebles sujetas al impuesto. Además, con arreglo al capítulo 2 *bis,* artículo 3, de la ML, se considera que un bien se ha adquirido a través de una adquisición intracomunitaria cuando la adquisición se refiere a uno de los medios de transporte nuevos enumerados en el capítulo 1, artículo 13 *bis,* de la ML.

12. Con arreglo al capítulo 3, artículo 30 *bis,* de la ML, se eximirá del impuesto la venta de medios de transporte nuevos que sean transportados por el vendedor o por el comprador, o por cuenta de alguno de ellos, desde Suecia a otro Estado miembro, aunque el comprador no esté registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

13. Según el capítulo 2 *bis,* artículo 2, de la ML, se entenderá por adquisición intracomunitaria la adquisición de un bien a título oneroso, cuando el bien sea transportado con destino al adquirente por éste, por el vendedor, o por cuenta de alguno de ellos, a Suecia desde otro Estado miembro.

14. Con arreglo al capítulo 1, artículo 13 *bis,* de la ML, constituyen nuevos medios de transporte, entre otros, los barcos, con ciertas excepciones que no son pertinentes en el presente asunto, con una eslora superior a los 7,5 metros, cuando la venta se produce dentro de los tres meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando, antes de la venta, el barco haya navegado un máximo de 100 horas.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

15. X, que reside en Suecia, tiene la intención de adquirir en el Reino Unido un barco de vela de más de 7,5 metros de eslora para su uso privado. Tras la entrega, X pretende utilizar el barco de tres a cinco meses en el Estado de origen con una finalidad recreativa y navegar durante este tiempo más de 100 horas. Alternativamente, tras la entrega, el barco saldría directamente del Estado de origen para ser empleado de modo similar en otro Estado miembro distinto de Suecia. En ambos casos, tras el uso proyectado, el barco navegaría a Suecia, que es su destino final.

16. Para tener claras las consecuencias tributarias de la adquisición, X solicitó un dictamen previo al Skatterättsnämnden (Comisión

de Derecho tributario) y preguntó si la tributación de la adquisición se produciría en Suecia en alguno de los dos casos.

17. El Skatterättsnämnd estimó que en ambos casos se trataba de una adquisición intracomunitaria de un nuevo medio de transporte por la que X tendría que pagar el IVA en Suecia. X presentó un recurso contra este dictamen previo ante el Regeringsrätten. Considera que la entrega del barco se ha efectuado en el interior del país, por lo que debe tributar en el Reino Unido. Habida cuenta de esas circunstancias, el Regeringsrätten planteó al Tribunal de Justicia, mediante resolución de 16 de febrero de 2009, las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Deben interpretarse los artículos 138 y 20 de la Directiva nº 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que el transporte desde el territorio del Estado de origen debe iniciarse dentro de un plazo determinado para que la venta quede exenta del impuesto y para que exista una adquisición intracomunitaria?

2. De modo similar, ¿deben interpretarse los artículos citados en el sentido de que el transporte debe finalizar en el Estado de destino dentro de un plazo determinado para que la venta quede exenta del impuesto y para que exista una adquisición intracomunitaria?

3. ¿Influye en la respuesta a las cuestiones 1 y 2 que el bien que se adquiera sea un medio de transporte nuevo y que el adquirente sea un particular que tiene la intención de utilizar el medio de transporte en un Estado miembro determinado?

4. En el caso de una adquisición intracomunitaria, ¿qué momento es pertinente para apreciar que el medio de transporte es nuevo con arreglo al artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido?

18. En la fase escrita del procedimiento ante el Tribunal de Justicia presentaron sus observaciones X, la Skatteverket (Administración tributaria), el Gobierno alemán y la Comisión Europea. En la vista formularon observaciones X, el Gobierno sueco y la Comisión.

IV. Apreciación jurídica

A. *Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera*

19. Las tres primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, tienen por objetivo aclarar los requisitos de la existencia de una adquisición intracomunitaria en el sentido del artículo 20 de la Directiva 2006/112, o de una entrega intracomunitaria exenta con arreglo al artículo 138 de la Directiva, cuando el bien de que se trata no se transporta inmediatamente del Estado de origen al Estado de destino. A este respecto, el Regeringsrätten desea asimismo averiguar si, en este contexto tiene relevancia que el objeto adquirido sea un medio de transporte nuevo y que su adquirente sea un particular que tiene la intención de utilizar finalmente el medio de transporte en un Estado miembro determinado (tercera cuestión).

20. Conforme al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), en relación con el apartado 2, letra a), inciso ii), de la Directiva 2006/112, la adquisición intracomunitaria de una embarcación con una eslora superior a 7,5 metros por una persona que no sea sujeto pasivo está sometida al impuesto en el territorio del Estado de adquisición intracomunitario.

21. El artículo 20 de la Directiva define la adquisición intracomunitaria como 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.

22. En concordancia con ello, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 supedita la exención del impuesto de una entrega intracomunitaria al requisito de que el vendedor, el adquirente u otra persona por cuenta de ellos entregue o transporte el bien de que se trate a un lugar fuera de su territorio respectivo, pero dentro de la Unión.

23. Por consiguiente, el devengo de impuesto en el caso de adquisiciones intracomunitarias requiere que concurran dos requisitos: en primer lugar, el adquirente debe obtener el poder de disposición como propietario del bien; en segundo lugar, el objeto debe ser enviado o transportado desde el Estado de origen a otro Estado miembro. Este segundo requisito debe concurrir simultáneamente para que la entrega en el Estado miembro de origen esté exenta del impuesto. Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitarias debe efectuarse sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico de los bienes de que se trate entre Estados miembros. [3]

3 — Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, Rec. p. I-7797), apartado 40.

24. Sin embargo, del tenor de las citadas disposiciones no puede deducirse en qué relación temporal o material deben encontrarse la transmisión del poder de disposición como propietario y el comienzo o el final del transporte hacia otro Estado miembro.

25. X considera que, a partir del momento en que el barco de vela se ha utilizado durante más de tres meses o 100 horas antes de que comience el transporte al Estado miembro de destino ya no cabe hablar de adquisición intracomunitaria. Entiende que la puesta en servicio en el Estado miembro de origen todavía no puede considerarse comienzo del transporte si no constituye el inicio inmediato de su viaje al puerto de destino. Opina que razones de seguridad jurídica obligan a aplicar un plazo claro.

26. En las demás observaciones presentadas en el procedimiento se afirma, por el contrario, que los hechos deben ser analizados en conjunto y la relación entre la entrega al adquirente y el envío o el transporte sólo es uno de los elementos que deben tenerse en cuenta. Consideran que el hecho de que esté claro desde un primer momento que la utilización definitiva del bien se realizará en un Estado miembro distinto del Estado de origen reviste una importancia determinante a la hora de afirmar la existencia de una adquisición intracomunitaria en el Estado de destino.

27. Se suscita la cuestión de cuál de los dos criterios se corresponde mejor con el sentido y la finalidad de la normativa sobre adquisiciones intracomunitarias. A este respecto debe recordarse, en primer lugar, en qué circunstancias se insertaron las disposiciones sobre el comercio intracomunitario. [4]

28. Con el impuesto sobre el valor añadido se somete a imposición el consumo privado en el territorio nacional. En consecuencia, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el interior del país [artículo 2, número 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112] están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. Además, están sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes [artículo 2, apartado 1, letras b) y d) de la Directiva 2006/112]. Estos dos últimos supuestos de hecho garantizan que los bienes quedarán sujetos al impuesto en el Estado de adquisición o de importación en el que tiene lugar el consumo privado de los bienes. [5]

29. El hecho imponible de la adquisición intracomunitaria se insertó el 1 de enero de 1993 como régimen transitorio de la

4 — A este respecto, véanse los puntos 24 a 29 de las conclusiones que presenté el 11 de enero de 2007 para la sentencia Teleos y otros, citada en la nota 3, y los puntos 19 a 25 de las conclusiones que presenté el 10 de noviembre de 2005 en el asunto EMAG Handel Eder (sentencia de 6 de abril de 2006, C-245/04, Rec. p. I-3227).

5 — Véanse las sentencias EMAG Handel Eder, citada en la nota 4, apartados 31 y 40; Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 36; de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, Rec. p. I-7861), apartado 22, y de 27 de septiembre de 2007, Twoh International (C-184/05, Rec. p. I-7897), apartado 22.

tributación del comercio intracomunitario.[6] Anteriormente, las entregas de bienes entre dos Estados miembros se consideraban entregas internacionales. En dichas operaciones, el paso a través de la frontera en la exportación o en la importación constituía el momento relevante a efectos de tributación. Con la creación del mercado interior se eliminaron los controles en las fronteras interiores, lo que hizo necesaria una nueva regulación del impuesto sobre el valor añadido en el comercio intracomunitario.

30. Sin embargo, la reforma no alcanzó a ampliar al comercio entre dos Estados miembros el régimen aplicable a las entregas interiores de mercancías. En efecto, ello habría supuesto que el impuesto sobre el valor añadido ya no correspondería al Estado en el que la mercancía se importa y se utiliza, sino al Estado a partir del cual se envía la mercancía. En cambio, el régimen transitorio mantiene el reparto existente de competencias entre ambos Estados.[7]

31. Para conseguir que el impuesto sobre el valor añadido se siga atribuyendo al Estado donde se produzca el consumo final, se creó la adquisición comunitaria como nuevo hecho imponible y se eximieron las entregas intracomunitarias.

32. Por tanto, el envío o el transporte a otro Estado miembro reviste una importancia decisiva a la hora de delimitar las entregas interiores de las entregas intracomunitarias. Este elemento tipificador permite repartir la potestad tributaria entre el Estado de envío y el Estado de destino atendiendo al consumo final del objeto.

33. Además del reparto de la potestad tributaria, las normas sobre tributación de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos también tienen por objeto, en especial, según el undécimo considerando de la Directiva 2006/112, evitar distorsiones en la competencia debidas a las diferencias entre los tipos impositivos de cada Estado miembro.

34. Mientras que, conforme al artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i) de la Directiva 2006/112, únicamente se gravan, por lo general, las adquisiciones intracomunitarias realizadas por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, en el caso de medios de transporte nuevos el legislador comunitario también ha sometido al impuesto su adquisición por particulares.

6 — Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

7 — Véanse las sentencias EMAG, citada en la nota 4, apartado 27, y Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 22, que se remiten a los considerandos séptimo a décimo de la Directiva 91/680.

Dado su alto valor [8] y la facilidad con que pueden transportarse estos bienes, los particulares se verían inducidos a adquirir los medios de transportes en los Estados miembros con un tipo impositivo bajo si la entrega se gravara en el Estado miembro de origen. Gravar dichos bienes en el Estado de adquisición intracomunitario garantiza que el adquirente abone el impuesto por la misma cuantía, con independencia del Estado del que proceda el medio de transporte. De esta forma, el régimen evita que los comerciantes de medios de transportes obtengan una ventaja competitiva del mero hecho de que los tipos impositivos del Estado de su domicilio sean bajos.

35. La interpretación de las disposiciones sobre entregas intracomunitarias y sobre las adquisiciones intracomunitarias deben impedir que el reparto de la potestad tributaria y la igualdad competitiva puedan verse eludidos mediante configuraciones tributarias empleadas a tal fin.

36. Como destacan acertadamente el Skatteverket, el Gobierno alemán y la Comisión, los sujetos pasivos, desvinculados del lugar en que se produce el consumo, podrían decidir arbitrariamente dónde ha de tributar la adquisición de un medio de transporte nuevo, si el traslado de la competencia impositiva al Estado de adquisición intracomunitario únicamente dependiera de que el medio de transporte abandone el Estado de origen o llegue al Estado de destino dentro de un plazo determinado a partir de su entrega. Los retrasos involuntarios del transporte también podrían dar lugar a un cambio de la competencia tributaria, aunque no quepa ninguna duda de que el bien de que se trata se destina al consumo final en un Estado miembro distinto del Estado de entrega.

37. En lugar de tomar como única base plazos fijos, que no prevé siquiera la propia Directiva, debe averiguarse, llevando a cabo un análisis general de las circunstancias pertinentes, en qué Estado miembro tendrá lugar el consumo final. Para ello habrá que tener en cuenta fundamentalmente circunstancias objetivas.

38. En el presente asunto, aparte de los plazos del transporte, podría tener relevancia, por ejemplo, el lugar en que está registrado el velero o el lugar en el que el adquirente tiene un punto de amarre permanente para dicho barco. El lugar de residencia del particular adquirente puede constituir asimismo un indicio del lugar en el que el barco va a ser utilizado permanentemente. Al analizar la duración del transporte, también pueden ser relevantes, por ejemplo, la distancia entre el Estado de entrega y el de destino y la vida útil del objeto entregado. Cuando el traslado tiene una duración mínima en relación con la vida útil total del medio de transporte, cabe esperar que el consumo del bien se realice, en lo esencial, en el Estado de destino.

8 — Conforme al artículo 2, apartado 2, letra a), inciso ii), de la Directiva 2006/112, las adquisiciones realizadas por particulares únicamente se gravan en el caso de embarcaciones con una eslora superior a 7,5 m.

39. Aunque los conceptos de entrega intracomunitaria y de adquisición intracomunitaria tengan carácter objetivo y se apliquen con independencia de la finalidad y el resultado de la operación de que se trate, [9] es preciso tener en cuenta la intención respecto al lugar de consumo final que el adquirente manifieste en el momento de la entrega y resulte acreditada por circunstancias objetivas. [10] En efecto, el vendedor debe saber ya en el momento de expedir la factura, si ha de indicar el impuesto sobre el valor añadido o si no ha de hacerlo por tratarse de una entrega intracomunitaria exenta.

40. A ello hay que añadir que, conforme el artículo 68 de la Directiva 2006/112, el devengo, que se produce con la adquisición intracomunitaria, se considera realizado en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro. Para ello es determinante, según el artículo 63 en relación con el artículo 14 de la Directiva, el momento en que el adquirente obtenga el poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Si es el propio adquirente quien recibe el bien en el Estado de origen, se cumple el requisito de entrega en el interior. La cuestión de si, en cambio, se ha producido de hecho una adquisición intracomunitaria en otro Estado miembro sólo puede determinarse en ese momento sobre la base de las indicaciones del adquirente respecto al transporte proyectado a otro Estado miembro y a su consumo final en dicho Estado.

41. Por tanto, la adquisición intracomunitaria de un medio de transporte llevada a cabo por un particular constituye un supuesto específico. Por una parte, en ese supuesto no es habitual que una persona que, en principio, no está sujeta al impuesto, realice una operación tipificada como devengo del impuesto. Por otra parte, este supuesto presenta la peculiaridad de que, a menudo, la puesta en servicio del medio de transporte por su adquirente particular en el Estado miembro de origen no puede distinguirse claramente del comienzo del transporte al Estado de destino.

42. Sin embargo, estas circunstancias peculiares tampoco dan lugar a que, para delimitar una entrega interior y una adquisición intracomunitaria lo único relevante sea el transcurso de determinado plazo entre la entrega del medio de transporte al adquirente y el comienzo del transporte del medio de transporte desde el territorio del Estado de origen

9 — Sentencia Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 38, con remisión a las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartado 44, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 41.

10 — Conforme a la jurisprudencia, para determinar si un objeto va a utilizarse en el marco de una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Secta Directiva o del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y, por ello, existe un derecho a deducción de la cuota pagada, también es preciso basarse en el uso que el adquirente tenga intención de hacer del bien, acreditada de manera objetiva [véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p.655), apartado 24, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec,. p. I-4321), apartados 34 a 39]. A la hora de determinar al alcance del derecho de deducción también es preciso basarse en la utilización real o proyectada del bien [véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087), apartado 54].

al del Estado de destino. El objetivo de evitar las distorsiones de la competencia perseguido por la norma especial del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), en relación con el apartado 2, letra a), inciso ii), de la Directiva 2006/112 exige precisamente en ese contexto no basarse exclusivamente en la duración, sino tener en cuenta en conjunto todas las circunstancias, incluidas las intenciones del adquirente acreditadas por indicios materiales.

43. Sin embargo, X considera que el principio de seguridad jurídica exige fijar plazos determinados.

44. Es jurisprudencia reiterada que el principio de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen. [11]

45. Además, el Tribunal de Justicia ha denegado, en principio, por razones de seguridad jurídica, la posibilidad de calificar una operación intracomunitaria basándose únicamente en la intención del suministrador o del adquirente de llevar a cabo tal tipo de operación. [12] Sin embargo, esta afirmación obedece al interés en evitar que la administración tributaria tenga que realizar investigaciones para determinar la intención del sujeto pasivo. Además, el Tribunal de Justicia hizo expresamente esta consideración sin perjuicio de casos excepcionales.

46. Por ello no es contrario al principio de seguridad jurídica supeditar la calificación de adquisición comunitaria en un supuesto como el presente a un análisis conjunto de todas las circunstancias, incluida la intención respecto al uso del bien, expresada por el adquirente y acreditada objetivamente. En particular, esta forma de proceder impide que el adquirente se vea sometido a la obligación de abonar el impuesto sobre la adquisición intracomunitaria de una forma imprevisible, puesto que la tributación se basa en sus propias indicaciones sobre el consumo final.

47. Sin embargo, según indicó X, la exención de una entrega intracomunitaria en el Reino Unido está sometida al requisito de que la embarcación abandone el territorio de dicho Estado miembro en el plazo de dos meses. Opina que, de esta forma, existe el peligro de doble imposición si, transcurrido dicho plazo, la entrega está gravada en el Estado de origen como entrega interior y, al mismo tiempo, en el Estado de destino se considera que se ha producido una adquisición intracomunitaria sometida al impuesto.

11 — Véanse las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión (326/85, Rec. p. 5091), apartado 24; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 72, y Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 46.

12 — Sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 24; Optigen y otros, citada en la nota 9, apartado 45; Kittel y Recolta Recycling, citada en la nota 9, apartado 42; Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 39, y de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413), apartado 77.

48. A este respecto ha de señalarse que una entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única operación económica, a pesar de que la segunda cree diferentes derechos y obligaciones tanto para las partes en la transacción como para las autoridades fiscales de los Estados miembros de que se trate. [13]

49. Ciertamente, conforme al artículo 21 del Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [14] el Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se ha efectuado una adquisición intracomunitaria de bienes ejerce sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes. Sin embargo, al hacerlo los Estados miembros han de basarse en una interpretación uniforme de las disposiciones sobre exención de las entregas intracomunitarias (artículo 138 de la Directiva 2006/112) y sobre la tributación de las adquisiciones intracomunitarias (artículo 20 de la Directiva 2006/112).

50. Habida cuenta de la correspondencia que necesariamente existe entre la entrega y la adquisición intracomunitarias, procede interpretar las dos disposiciones citadas en el apartado que precede de forma que tengan un significado y alcance idénticos. [15] En otro caso, la exención de una entrega intracomunitaria no cumpliría su función de evitar la doble imposición de entregas intracomunitarias y, de esta forma, garantizar la neutralidad impositiva. [16]

51. En aras de la exhaustividad debe indicarse que, con arreglo al artículo 131 de la Directiva 2006/112, la exención de las entregas intracomunitarias ha de aplicarse en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Ello incluye, en principio, la posibilidad de que el Estado miembro de origen fije determinados plazos dentro de los cuales el bien debe haber abandonado, por lo general, el territorio de ese Estado en el marco de una entrega intracomunitaria.

52. En el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico comunitario, entre los que figuran particularmente los principios de

13 — Sentencia Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 23.

14 — DO L 288, p. 1.

15 — En este sentido, véase la sentencia Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 34.

16 — Sentencias Teleos y otros, citada en lanota 3, apartado 25, y Collée, citada en la nota 5, apartado 23.

seguridad jurídica y proporcionalidad. [17] Las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido. [18]

53. Por ese motivo, las normas internas que supediten la exención de una entrega intracomunitaria a la observancia de determinados plazos de envío o transporte, deben mostrar suficiente flexibilidad con el fin de garantizar en casos especiales la exención también cuando el bien haya abandonado efectivamente el territorio nacional después de un período algo más largo y un análisis conjunto de todas las circunstancias demuestre que el consumo final va a realizarse en otro Estado miembro. En esas circunstancias debe existir, al menos, la posibilidad de llevar a cabo *a posteriori* una regularización, si no se produjo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y los interesados obraron de buena fe. [19]

54. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones primera a tercera que la calificación de una operación relativa a una embarcación nueva con una eslora superior a los 7,5 metros, de entrega intracomunitaria exenta del impuesto en el sentido del artículo 138 de la Directiva 2006/112 y de adquisición intracomunitaria sometida a impuesto en el Estado de destino en el sentido del artículo 20 de la Directiva no depende de la mera observancia de un determinado plazo dentro del cual el medio de transporte debe abandonar el Estado miembro de origen o llegar al Estado miembro de destino. Al contrario, dicha calificación debe realizarse analizando conjuntamente todas las circunstancias objetivas y teniendo en cuenta la intención del adquirente respecto al consumo final del bien acreditada por indicios objetivos.

B. *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

55. Mediante su cuarta cuestión, el Regeringsrätten desea que se dilucide cuál es el momento relevante para calificar el medio de transporte de nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112.

56. X opina que, a este respecto, el momento relevante es aquél en el que la embarcación llega al Estado de destino.

57. Sin embargo, las demás observaciones presentadas se remiten acertadamente al tenor literal del artículo 2, apartado 2, letra b),

17 — En este sentido, véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281), apartado 48; de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, Rec. p. I-4191), apartados 29 y 30, y Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 45.

18 — En este sentido, véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577), apartado 52, Halifax y otros, citada en la nota 11, apartado 92, y Teleos y otros, citada en la nota 3, apartado 46.

19 — En este sentido, véase la sentencia Collée, citada en la nota 5, apartados 31, 35 y 37.

inciso ii), de la Directiva 2006/112, conforme al cual estos medios de transporte se consideran nuevos cuando la *entrega* se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando el barco haya navegado un máximo de 100 horas. El artículo 14 de la Directiva define la entrega como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El adquirente ya obtiene este poder en el momento en que se le entrega la embarcación en el Estado de origen, y no en el momento de su llegada al Estado de destino.

58. Como señala el Gobierno alemán, basarse en el momento de llegada al Estado de destino podría proporcionar al sujeto pasivo la posibilidad de elegir el lugar de tributación retrasando el transporte y, consiguientemente, la llegada al Estado de destino más allá del plazo de tres meses señalado en el artículo 2, apartado 2, letra b), inciso ii), de la Directiva 2006/112. Ello entraría en contradicción con el reparto de competencias tributarias, que se guía por el lugar en el que se realiza efectivamente el consumo final. [20]

59. A ello hay que añadir el riesgo de realización de operaciones completamente exentas. Así, por ejemplo, invocando la exención de entregas intracomunitarias, un sujeto pasivo que se encontrara en la situación de X podría exportar la embarcación desde el Estado de origen, permanecer más de 100 horas o tres meses en alta mar o en un Estado tercero y sólo entonces llevar la embarcación al Estado de destino. Si calificar una embarcación de nueva dependiera del momento de su llegada al Estado de destino, no habría más adquisiciones intracomunitarias sujetas a impuestos.

60. Por tanto, la cuestión de si un medio de transporte es nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), inciso ii), de la Directiva 2006/112 debe apreciarse en el momento de la entrega, y no en el momento de su llegada al Estado de destino.

61. Esta conclusión tampoco infringe el artículo 40 de la Directiva 2006/112. Conforme a esta disposición, se considera que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente. Esta disposición tiene como único objetivo determinar que la normativa tributaria aplicable a la adquisición intracomunitaria es la del Estado de destino y nada dice respecto a si el bien de que se trate debe ser nuevo al llegar a dicho Estado.

62. Por tanto, procede responder a la cuarta cuestión que, en el marco de una adquisición intracomunitaria, el momento determinante para apreciar si un medio de transporte es nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, es el momento de la entrega.

20 — A este respecto, véanse también los puntos 38 y 39 de estas conclusiones.

V. Conclusión

63. En conclusión propongo responder a las cuestiones prejudiciales del Regeringsrätten de la siguiente forma:

«1) La calificación de una operación relativa a una embarcación nueva con una eslora superior a los 7,5 metros, de entrega intracomunitaria exenta del impuesto en el sentido del artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de adquisición intracomunitaria sometida a impuesto en el Estado de destino en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva no depende de la mera observancia de un determinado plazo dentro del cual el medio de transporte debe abandonar el Estado miembro de origen o llegar al Estado miembro de destino. Al contrario, dicha calificación debe realizarse analizando conjuntamente todas las circunstancias objetivas y teniendo en cuenta la intención del adquirente respecto al consumo final del bien acreditada por indicios objetivos.

2) En el marco de una adquisición intracomunitaria, el momento determinante para apreciar si un medio de transporte es nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, es el momento de la entrega.»