

Asunto C-84/09

X

contra

Skatteverket

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Regeringsrätten)

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 20, párrafo primero, y 138, apartado 1 — Adquisición intracomunitaria de un barco de vela nuevo — Utilización inmediata del bien comprado en el Estado miembro de adquisición o en otro Estado miembro antes de su transporte a su destino final — Plazo en el que comienza el transporte del bien al lugar de destino — Duración máxima del transporte — Momento pertinente para determinar la condición de medio de transporte nuevo a efectos de su tributación»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

[Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 2, ap. 1, letra b), inciso ii), 20, párr. 1, y 138, ap. 1]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros*

[Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 2, ap. 2, letra b)]

1. Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación.

En el caso particular de la adquisición de un medio de transporte nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta Directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien. A este respecto, entre los elementos que pueden ser relevantes cabe citar, además del desarrollo temporal del transporte del bien, el lugar en que éste está registrado y en el que se utiliza habitualmente, el lugar de residencia del adquirente y la existencia o falta de vínculos entre el adquirente y el Estado miembro de entrega u otro Estado miembro. En el supuesto concreto de adquisición de un barco de vela también puede ser

pertinente el Estado miembro del pabellón, así como el lugar en el que el barco quede normalmente amarrado o anclado y el lugar donde recalará durante el invierno.

No obstante, en el marco de una adquisición intracomunitaria no cabe exigir que el transporte de un medio de transporte se efectúe inmediatamente después de su entrega, que sea ininterrumpido y que el bien en cuestión no sea utilizado de ningún modo antes o durante dicho transporte. Lo que importa es determinar en qué Estado miembro tendrá lugar la utilización final y permanente del medio de transporte de que se trate. A este respecto, la utilización del mismo durante el transporte, incluso con fines recreativos, no representa sino un período absolutamente insignificante de la vida útil que, en general, tiene un medio de transporte.

(véanse los apartados 33, 45, 46, 48, 50 y 51 y el punto 1 del fallo)

2. Para apreciar si un medio de transporte objeto de una adquisición intracomunitaria es nuevo en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, es necesario tener en cuenta el momento en que el vendedor entrega al adquirente el bien de que se trate, es decir, el momento en el que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer de ese bien en calidad de propietario.

(véanse los apartados 55 y 57 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 18 de noviembre de 2010 (*)

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 2, 20, párrafo primero, y 138, apartado 1 – Adquisición intracomunitaria de un barco de vela nuevo – Utilización inmediata del bien comprado en el Estado miembro de adquisición o en otro Estado miembro antes de su transporte a su destino final – Plazo en el que comienza el transporte del bien al lugar de destino – Duración máxima del transporte – Momento pertinente para determinar la condición de medio de transporte nuevo a efectos de su tributación»

En el asunto C-84/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), mediante resolución de 16 de febrero de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de febrero de 2009, en el procedimiento entre

X

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de Sala, y los Sres. A. Arabadjiev, U.

Löhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de abril de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X, por los Sres. U. Käll, D. Kleist y M. Johansson, advokater;
- en nombre de la Skatteverket, por la Sra. C. Olsson, advokat;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y B. Klein, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. P. Dejmek, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de mayo de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre X. y la Skatteverket (Agencia tributaria sueca) en relación con un dictamen previo en materia fiscal de la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho tributario), relativo a la aplicación en Suecia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la adquisición de un barco de vela nuevo en otro Estado miembro.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3 La Directiva 2006/112 ha derogado y sustituido, a partir del 1 de enero de 2007, la legislación de la Unión existente en materia de IVA; en particular, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

4 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, [...] determinadas operaciones intracomunitarias [...] de entregas de medios de transporte nuevos 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.»

5 El artículo 2 de esta Directiva dispone:

«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;
- 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;

[...]

2. 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 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

7 Según lo dispuesto en el artículo 20, párrafo primero, de esta misma Directiva:

«Se considerará “adquisición intracomunitaria de bienes” la obtención del poder de disposición

como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

8 En virtud del artículo 40 de la Directiva 2006/112, se considerará 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 adquirente.

9 El artículo 68 de esta Directiva dispone:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes.

La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

10 El artículo 138 de dicha Directiva es del siguiente tenor:

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

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 adquirente por el vendedor, por el adquirente 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;

[...]»

Normativa nacional

11 Con arreglo al capítulo 1, artículo 1, de la *mervärdesskattelagen* (Ley del impuesto sobre el valor añadido, SFS 1994, nº 200; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), darán lugar al devengo del IVA, entre otras, las ventas de bienes o de servicios realizadas en territorio sueco en ejercicio de una actividad profesional, y las adquisiciones intracomunitarias de bienes muebles.

12 Según el capítulo 2 *bis*, artículo 2, de esta Ley, 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, desde otro Estado miembro hasta Suecia.

13 Con arreglo al capítulo 2 *bis*, artículo 3 de la Ley del IVA, se considera que un bien se ha adquirido a través de una adquisición intracomunitaria cuando ésta tenga por objeto uno de los medios de transporte nuevos enumerados en el artículo 13 *bis* del capítulo 1 de dicha Ley.

14 Con arreglo al capítulo 1, artículo 13 *bis*, de esta misma Ley, se consideran medios de transporte nuevos, entre otros, los barcos, con ciertas excepciones que no son pertinentes en el

presente asunto, de 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.

15 Con arreglo al capítulo 3, artículo 30 *bis*, del de la Ley del IVA, estará exenta 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 hasta otro Estado miembro, aunque el comprador no esté registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 X, un particular con residencia en Suecia, desea comprar en el Reino Unido para su uso personal un barco de vela nuevo cuya eslora supera los 7,5 metros. Tras su entrega, X tiene la intención de utilizarlo con fines recreativos en el Estado miembro de entrega durante un período de entre tres y cinco meses, navegando más de 100 horas durante este tiempo. Alternativamente, el mismo barco podría, tras la entrega, ser transportado directamente desde el Reino Unido y utilizarse de un modo similar en otros Estados miembros distintos del Reino de Suecia. En ambos casos, tras el uso proyectado este barco viajaría por vía marítima hasta su destino final en Suecia.

17 Para conocer las consecuencias tributarias de la operación prevista, X solicitó un dictamen previo a la Skatterättsnämnden acerca de si, en alguno de los dos casos antes mencionados, esta adquisición estaría sujeta a tributación en Suecia.

18 La Skatterättsnämnden estimó que en ambos casos se trataba de una adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo por la que X tendría que pagar el IVA en Suecia. Esta autoridad consideró que el barco de vela, entregado por el astillero, debía considerarse un medio de transporte nuevo ya que, en el momento en que X obtuviera el poder de disposición de este barco de vela como propietario, éste no habría sido utilizado durante más de tres meses desde la primera puesta en servicio ni habría navegado más de 100 horas. Según la Skatterättsnämnden, resulta irrelevante a estos efectos el hecho de que estas circunstancias hayan cambiado cuando el barco arribe a Suecia. Por otra parte, esta misma comisión consideró que el transporte comienza en el momento en que el barco en cuestión es adquirido o entregado por el vendedor y que el lugar de la adquisición intracomunitaria se sitúa en el Estado miembro en el que se encuentra el barco cuando finaliza el transporte, en este caso Suecia.

19 X interpuso un recurso ante el Regeringsrätten contra este dictamen previo por considerar que la adquisición planeada debía tributar como si se tratara de una entrega efectuada en el interior del Reino Unido. Por su parte, la Skatteverket solicitó al órgano jurisdiccional remitente que confirmase dicho dictamen previo.

20 En estas circunstancias, el Regeringsrätten decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 138 y 20 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el transporte desde el territorio del Estado miembro 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 primera y segunda que el bien que se adquiera

sea un medio de transporte nuevo y que el adquirente sea un particular que, en definitiva, tiene la intención de utilizar finalmente 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 [2006/112]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera a tercera

21 Mediante sus cuestiones primera a tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, fundamentalmente, que se dilucide si los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. Este órgano jurisdiccional pregunta, en particular, si es relevante a estos efectos el hecho de que se trate de un medio de transporte nuevo que el adquirente, un particular, tiene la intención de utilizar en un Estado miembro determinado.

22 Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, introducido por la 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), se basa en el establecimiento de un nuevo hecho imponible, a saber, la adquisición intracomunitaria de bienes, que permite transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartados 21, 22 y 36).

23 De este modo, el mecanismo consistente, por una parte, en la exención, por el Estado miembro de partida, de la entrega que da lugar a la expedición o al transporte intracomunitario, acompañada del derecho a la deducción o la devolución del IVA ingresado en ese Estado miembro, y, por otra parte, en la tributación exigida por el Estado miembro de llegada sobre la adquisición intracomunitaria, tenía por objeto establecer una delimitación clara de la soberanía fiscal de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de abril de 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, apartado 40).

24 Por lo que se refiere, en particular, a las normas relativas a la tributación de las adquisiciones de medios de transporte nuevos, del undécimo considerando de la Directiva 2006/112, el cual reproduce el contenido del undécimo considerando de la Directiva 91/680, se desprende que estas normas tienen por objeto, en particular, además del reparto de la potestad tributaria, evitar distorsiones de competencia entre los Estados miembros que puedan derivarse de la aplicación de tipos impositivos diferentes. En efecto, a falta de un régimen transitorio, la comercialización de los medios de transporte nuevos se concentraría en los Estados miembros con un tipo bajo del IVA en detrimento de los demás Estados miembros y de sus ingresos fiscales. Como señaló la Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones, el legislador de la Unión ha gravado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), de la Directiva 2006/112, las adquisiciones de medios de transporte nuevos realizadas no solamente por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, sino también por particulares debido, en particular, a su alto valor y la facilidad con que pueden transportarse estos bienes.

25 Procede interpretar las disposiciones sobre las que versan las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia a la luz de este contexto y de estos objetivos.

26 Por lo que se refiere, en primer lugar, a si el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente, en el sentido de los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe tener lugar dentro de un plazo determinado, cabe comenzar señalando que estas disposiciones establecen los requisitos que deben cumplirse para que una operación sea calificada como una entrega o adquisición intracomunitaria.

27 De este modo, la adquisición intracomunitaria de un bien únicamente se efectúa y la exención de la entrega intracomunitaria únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien en calidad de propietario y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado miembro y que a resultas de ello dicho bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado de entrega (véanse las sentencias *Teleos* y otros, antes citada, apartado 42, y de 27 de septiembre de 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, apartado 23).

28 Ahora bien, una entrega intracomunitaria de un bien y su adquisición intracomunitaria constituyen, en realidad, una única e idéntica operación económica, de modo que es necesario interpretar las disposiciones citadas en el apartado 26 de la presente sentencia de forma que tengan un significado y alcance idénticos [véase, por lo que se refiere a los artículos 28 *bis*, apartado 3, párrafo primero, y 28 *quater*, parte A, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuyo contenido corresponde, respectivamente, al de los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, la sentencia *Teleos* y otros, antes citada, apartados 23 y 34].

29 Asimismo, es necesario tener en cuenta que ni la redacción del artículo 20, párrafo primero, ni la del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 supeditan la aplicación de estas disposiciones a la circunstancia de que el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente comience o finalice dentro de un plazo concreto.

30 El hecho de imponer un plazo concreto a este transporte sería, por otra parte, contrario al sistema de dichas disposiciones y al contexto y los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, recordados en los apartados 22 a 24 de esta sentencia.

31 En efecto, la aplicación de un plazo dentro del cual debería comenzar o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente permitiría que los adquirentes eligieran el Estado miembro en el que la adquisición de un medio de transporte nuevo quedara gravada, según los tipos y las condiciones que les resultaran más ventajosos. Ahora bien, esta posibilidad pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, en la medida en que privaría a los Estados miembros en los que tuviera lugar el consumo final de los ingresos fiscales que les corresponderían. Igualmente, permitir a los adquirentes esta opción iría en contra del objetivo de evitar distorsiones de competencia entre los Estados miembros por lo que al comercio de medios de transporte nuevos se refiere.

32 El procedimiento principal sirve como ejemplo del incumplimiento del principio de tributación en el Estado miembro de destino que se produciría si se aplicara un plazo determinado, dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. En efecto, si se aceptara la interpretación de X, en el sentido de que existe un plazo estricto para iniciar el transporte del bien de que se trate, bastaría que X demorase el transporte de dicho bien al Estado miembro de destino para encubrir el carácter intracomunitario de la operación o para modificar el reparto de la potestad tributaria en beneficio de un Estado miembro distinto del

Estado de destino de la operación intracomunitaria. En ambos casos, el Reino de Suecia quedaría privado de sus ingresos fiscales.

33 Por consiguiente, la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no puede depender del cumplimiento de un plazo concreto dentro del cual debería iniciarse o finalizar el transporte del bien en cuestión con destino al adquirente. No obstante, para poder atribuir esta calificación y determinar el lugar de adquisición, es necesario establecer un vínculo temporal y material entre la entrega del bien en cuestión y el transporte del mismo, así como una continuidad en el desarrollo de la operación.

34 Por último, no cabe esgrimir contra esta interpretación el argumento formulado por X en el sentido de que la normativa vigente en el Reino Unido establece un plazo determinado, concretamente dos meses, dentro del cual el bien en cuestión debe ser transportado fuera del territorio nacional para que las autoridades de este Estado miembro no perciban el IVA. X considera que, en el caso de que el transporte del correspondiente bien no se efectúe en este plazo, el IVA debería pagarse en el Reino Unido y que, si el Reino de Suecia ingresara igualmente el impuesto a título de adquisición intracomunitaria, se produciría una doble imposición.

35 Si bien es cierto que los Estados miembros establecen, con arreglo al artículo 131 de la Directiva 2006/112, las condiciones en las que se conceden exenciones a las entregas intracomunitarias para asegurar la aplicación correcta y simple de dichas exenciones y evitar cualquier posible fraude, evasión o abuso, no es menos cierto que, en el ejercicio de sus facultades, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figuran particularmente los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de mayo de 2006, *Federation of Technological Industries y otros*, C-384/04, Rec. p. I-4191, apartados 29 y 30, y de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rec. p. I-771, apartado 18).

36 Por lo que respecta, en particular, al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que, de conformidad con dicho principio, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trata (véase la sentencia 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 46, y las sentencias, antes citadas, *Teleos y otros*, apartado 52, y *Netto Supermarkt*, apartado 19).

37 Por otra parte, las medidas que adopten los Estados miembros con este fin no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA (véanse las sentencias de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59; de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92, y de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 26).

38 Se deduce de lo anterior que, si un Estado miembro grava con el IVA, por no respetarse el plazo de transporte establecido en su normativa nacional, una operación que cumple las condiciones objetivas de una entrega intracomunitaria, este Estado debería permitir la devolución del impuesto percibido para evitar la doble imposición que pudiera derivarse del ejercicio de su potestad por parte del Estado miembro de destino. En efecto, con arreglo 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 (DO L 288, p. 1), el Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que tiene lugar una adquisición intracomunitaria ejercerá sus

competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia de IVA que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes.

39 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos por parte de personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del IVA, se ha de precisar que las mismas consideraciones resultan aplicables en relación con el plazo dentro del cual debe tener lugar el transporte del bien con destino al adquirente. En tales circunstancias, cabe interpretar con mayor motivo que no existe un plazo concreto para efectuar el transporte ya que, tal como se expuso en los apartados 31 y 32 de la presente sentencia, la existencia de un plazo estricto permitiría a los adquirentes impedir la consecución no solo del objetivo de atribuir los ingresos fiscales al Estado miembro en el que tenga lugar el consumo final del bien en cuestión, sino también del de evitar distorsiones de competencia entre los Estados miembros, objetivo distinto perseguido por la normativa de la Unión relativa a la tributación de adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

40 No obstante, a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta que le resulte útil para resolver el litigio del que conoce, es necesario precisar bajo qué requisitos la adquisición de un medio de transporte nuevo por parte de un particular que tenga la intención de utilizar el bien de que se trate en un Estado miembro determinado debe calificarse como una adquisición intracomunitaria.

41 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, los conceptos que definen las operaciones imponibles en el marco del sistema común del IVA tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y de los resultados de las operaciones de que se trate (véanse, en este sentido, 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). De este modo, la calificación de una entrega o de una adquisición intracomunitaria debe también efectuarse sobre la base de elementos objetivos, como la existencia de un desplazamiento físico entre Estados miembros de los bienes de que se trate (sentencia Teleos y otros, antes citada, apartado 40).

42 No obstante, tratándose de medios de transporte nuevos debe reconocerse que la aplicación de la regla mencionada en el apartado anterior a las operaciones intracomunitarias referentes a tales bienes no resulta sencilla, habida cuenta de las particularidades de estas operaciones.

43 En este sentido, por una parte, es difícil distinguir cuándo se transporta y cuándo se utiliza un medio de transporte. Por otra parte, la calificación de la operación se complica por el hecho de que el IVA correspondiente a la misma también es soportado por un particular que no tenga la condición de sujeto pasivo y que no deba cumplir las obligaciones en materia de declaración y contabilidad, de forma que no resulta posible un control posterior en relación con el mismo. Asimismo, como consumidor final, el particular no tiene derecho a la deducción del IVA, ni siquiera en caso de reventa de un vehículo adquirido y, por este motivo, tiene más interés en eludir el impuesto que un operador económico.

44 En estas circunstancias, para poder atribuir a una operación la calificación de adquisición intracomunitaria es necesario llevar a cabo una apreciación global de todos los elementos de hecho objetivos que sean pertinentes de cara a determinar si el bien adquirido ha abandonado realmente el territorio del Estado miembro de entrega y, en caso afirmativo, en qué Estado miembro tendrá lugar el consumo final del mismo.

45 En este sentido, tal como señaló la Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, entre los elementos que pueden ser relevantes en este sentido cabe citar, entre otros y aparte del

desarrollo temporal del transporte del bien de que se trate, el lugar en que este está registrado y en el que se utiliza habitualmente, el lugar de residencia del adquirente, y la existencia o falta de vínculos entre el adquirente y el Estado miembro de entrega u otro Estado miembro.

46 En el supuesto particular de adquisición de un barco de vela, tal como sucede en el asunto principal, también puede ser pertinente el Estado miembro del pabellón, así como el lugar en el que el barco quede normalmente amarrado o anclado y el lugar donde recalará durante el invierno.

47 En el caso concreto de adquisición de un medio de transporte nuevo, deben asimismo tomarse en consideración, en la medida de lo posible, las intenciones que albergaba el adquirente en el momento de la adquisición, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos (véanse, por analogía, en relación con el derecho a deducción, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 24, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47). Esto resulta especialmente necesario en el caso de que el adquirente obtenga el poder de disposición del bien en cuestión como propietario en el Estado miembro de entrega y sea él mismo quien se encargue de transportarlo al Estado miembro de destino.

48 No obstante, contrariamente a lo alegado por X, en el marco de una adquisición intracomunitaria no cabe exigir que el transporte de un medio de transporte se efectúe inmediatamente después de su entrega, que sea ininterrumpido y que el bien en cuestión no sea utilizado de ningún modo antes o durante dicho transporte.

49 En efecto, por una parte, imponer estos estrictos requisitos implicaría delegar en el adquirente la elección del Estado miembro en el que tributaría el correspondiente medio de transporte nuevo, lo cual iría en contra de la finalidad perseguida por la Directiva 2006/112. Por otra parte, tal como acertadamente señaló el Gobierno sueco en la vista, no hay ningún motivo para aplicar tratamientos fiscales diferentes en función de si el barco se transporta a Suecia en un remolque o navegando.

50 Lo que importa, en efecto, es determinar en qué Estado miembro tendrá lugar la utilización final y permanente del medio de transporte de que se trate. A este respecto, la utilización del mismo durante el transporte, incluso con fines recreativos, no representa sino un período absolutamente insignificante de la vida útil que, en general, tiene un medio de transporte.

51 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones primera a tercera que los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta Directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien.

Sobre la cuarta cuestión

52 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta qué momento debe

tenerse en cuenta, en el caso de una adquisición intracomunitaria, para apreciar si un medio de transporte es nuevo, a efectos del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112.

53 Es necesario señalar, a este respecto, que de la redacción de dicha disposición se desprende que esta apreciación debe realizarse en el momento de la entrega del bien en cuestión, y no en el momento en que éste llegue al Estado miembro de destino. En efecto, por lo que se refiere a las embarcaciones, el artículo 2, apartado 2, letra b), inciso ii), de la Directiva 2006/112 dispone que estos medios de transporte serán considerados 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.

54 Pues bien, según lo dispuesto en el artículo 68, párrafo segundo, de esta Directiva, la adquisición intracomunitaria de bienes se realiza en el momento en que se entiende efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva, se entenderá por «entrega de bienes», la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

55 Se deduce de lo anterior que la condición de nuevo de un medio de transporte que ha sido objeto de la adquisición intracomunitaria queda determinada en el momento en el que el vendedor transfiere al adquirente la facultad de disponer de ese bien en calidad de propietario.

56 No influye en esta interpretación el hecho de que, en virtud del artículo 40 de la Directiva 2006/112, se considere 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 adquirente. En efecto, esta disposición carece de relevancia a efectos de atribuir la condición de nuevo a un medio de transporte, ya que la misma tiene por objeto atribuir la potestad tributaria relativa a la adquisición intracomunitaria al Estado miembro de destino.

57 En consecuencia, es preciso responder a la cuarta cuestión que, para apreciar si un medio de transporte objeto de una adquisición intracomunitaria es nuevo, en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, es necesario tener en cuenta el momento en que el vendedor entrega al adquirente el bien de que se trate.

Costas

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

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

1) Los artículos 20, párrafo primero, y 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que la calificación de una operación como entrega o adquisición intracomunitaria no depende de que se respete un plazo determinado dentro del cual debe iniciarse o terminar el transporte del bien en cuestión desde el Estado miembro de entrega al Estado miembro de destino. En el caso concreto de la adquisición de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), inciso ii), de esta Directiva, la determinación del carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos que permitan identificar cuál es el Estado miembro en el que está previsto que tenga lugar la utilización final del correspondiente bien.

2) Para apreciar si un medio de transporte objeto de una adquisición intracomunitaria es nuevo, en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra b), de la Directiva 2006/112, es necesario tener en cuenta el momento en que el vendedor entrega al adquirente el bien de que se trate.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.