SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

18 novembre 2010 *

Nel procedimento C-84/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Regeringsrätten (Svezia), con decisione 16 febbraio 2009, pervenuta in cancelleria il 26 febbraio 2009, nella causa

X

contro

Skatteverket,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J.N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. A. Arabadjiev, U. Lõhmus (relatore), A. Ó Caoimh e dalla sig.ra P. Lindh, giudici,

* Lingua processuale: lo svedese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 aprile 2010,

considerate le osservazioni presentate:

— per X, dagli avv.ti U. Käll, D. Kleist e M. Johansson, advokater;

— per lo Skatteverket, dall'avv. C. Olsson, advokat;

— per il governo svedese, dalle sig.re A. Falk e S. Johannesson, in qualità di agenti;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e B. Klein, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra P. Dejmek, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 maggio 2010,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 2, 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra X e lo Skatteverket (amministrazione delle finanze svedese) in merito ad un parere preliminare in materia fiscale adottato dallo Skatterättsnämnden (commissione tributaria) relativo all'applicabilità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») in Svezia sull'acquisto di una barca a vela nuova in un altro Stato membro.

Contesto normativo

La direttiva 2006/112

3 La direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, a decorrere dal 1º gennaio 2007, la normativa dell'Unione esistente in materia di IVA, segnatamente la sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1).

4 Ai sensi dell'undicesimo «considerando» della direttiva 2006/112:

«Nel corso di tale periodo transitorio, occorre altresì tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, (...) determinate operazioni intracomunitarie (...) di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuate nei confronti di privati o di organismi esenti o non soggetti passivi, nella misura in cui dette operazioni, in mancanza di disposizioni specifiche, possano generare importanti distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri».

5 L'art. 2 di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

(…)

ii) quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'articolo 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

(…)

2. a) Ai fini del paragrafo 1, lettera b), punto ii), sono considerati “mezzi di trasporto” i mezzi di trasporto seguenti, destinati al trasporto di persone o di merci:

(…)

ii) le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, escluse le navi adibite alla navigazione d’alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate per l’esercizio di attività commerciali, industriali o della pesca, nonché le navi adibite alle operazioni di salvataggio, all’assistenza in mare ed alla pesca costiera;

(…)

b) Tali mezzi di trasporto sono considerati “nuovi” nei casi seguenti:

(…)

ii) per le imbarcazioni, quando la cessione è effettuata nei tre mesi successivi alla data della prima immissione in servizio o l’imbarcazione ha navigato al massimo per 100 ore;

(…)

c) Gli Stati membri fissano le condizioni alle quali possono essere provati i dati menzionati alla lettera b)».

6 Ai sensi dell'art. 14, n. 1, di detta direttiva, è considerato «cessione di bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

7 Ai termini dell'art. 20, primo comma, di tale direttiva:

«Si considera "acquisto intracomunitario di beni" l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene».

8 In forza dell'art. 40 della direttiva 2006/112, è considerato luogo d'acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui questi si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

9 L'art. 68 di tale direttiva così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni.

L'acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro».

10 L'art. 138 di detta direttiva è formulato come segue:

«1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

2. Oltre alle cessioni di cui al paragrafo 1, gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di mezzi di trasporto nuovi spediti o trasportati fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità a destinazione dell'acquirente, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di soggetti passivi o di enti non soggetti passivi, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

(…)».

La normativa nazionale

11 Conformemente al capo 1, art. 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n. 200; in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), l'IVA è dovuta in particolare in caso di vendita di beni o servizi effettuata nel territorio svedese nell'ambito di un'attività professionale ed in caso di acquisto intracomunitario di beni mobili.

12 Ai sensi del capo 2a, art. 2, di tale legge, per acquisto intracomunitario di beni si intende l'acquisto a titolo oneroso di un bene, se quest'ultimo viene trasportato a destinazione dell'acquirente in Svezia da un altro Stato membro dall'acquirente stesso, dal venditore o per conto dell'uno o dell'altro.

13 In forza del capo 2a, art. 3, della legge relativa all'IVA, un bene si considera acquistato nell'ambito di un acquisto intracomunitario se questo ha ad oggetto un mezzo di trasporto nuovo di cui al capo 1, art. 13a, di tale legge.

14 Ai sensi del capo 1, art. 13a, della medesima legge, per mezzi di trasporto nuovi si intendono, tra l'altro, le imbarcazioni, con talune eccezioni qui non rilevanti, la cui lunghezza superi i 7,5 metri, quando la cessione è effettuata nei tre mesi successivi alla data della prima immissione in servizio o l'imbarcazione ha navigato al massimo per 100 ore prima della vendita.

15 In forza del capo 3, art. 30a, della legge relativa all'IVA, sono esentate dall'imposta le cessioni di mezzi di trasporto nuovi trasferiti dal venditore, dall'acquirente, o per conto dell'uno o dell'altro dalla Svezia in un altro Stato membro, anche se l'acquirente non è registrato quale soggetto passivo ai fini dell'IVA.

Causa principale e questioni pregiudiziali

16 X, un soggetto privato residente in Svezia, intende acquistare nel Regno Unito per suo uso personale una barca a vela nuova di lunghezza superiore a 7,5 metri. Dopo la consegna, X desidera utilizzare la stessa a scopo ricreativo nello Stato membro di cessione per un periodo di tre-cinque mesi e, in tal modo, navigare con detta imbarcazione per oltre 100 ore. In alternativa, l'imbarcazione potrebbe essere trasportata fuori dal Regno Unito subito dopo la consegna ed essere utilizzata in modo analogo in Stati membri diversi dal Regno di Svezia. In entrambi i casi la stessa imbarcazione, dopo essere stata usata nel modo previsto, proseguirà via mare alla volta della Svezia quale sua destinazione finale.

17 Per conoscere le conseguenze fiscali dell'operazione prevista, X ha richiesto un parere preliminare in materia fiscale dello Skatterättsnämnden sulla questione se, nell'una o nell'altra ipotesi, l'acquisto sarebbe stato assoggettato ad imposta in Svezia.

18 Lo Skatterättsnämnden ha concluso che in entrambi i casi doveva ritenersi che X avesse effettuato un acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto nuovo per il quale avrebbe dovuto pagare l'IVA in Svezia. Tale autorità ha stabilito che la barca a vela, fornita dal cantiere navale, debba considerarsi un mezzo di trasporto nuovo dato che, al momento in cui X ottenesse il potere di disporre di tale barca a vela in qualità di proprietario, essa non sarebbe stata utilizzata per un periodo di oltre tre mesi dalla prima immissione in servizio o non avrebbe navigato per più di 100 ore. Il fatto che tali condizioni non siano più soddisfatte allorché detta imbarcazione arriva in Svezia sarebbe irrilevante ai fini della suddetta valutazione. Lo Skatterättsnämnden era inoltre dell'avviso che il trasporto abbia inizio al momento dell'acquisto o della consegna dell'imbarcazione di cui trattasi da parte del venditore e che il luogo dell'acquisto intracomunitario sia situato nello Stato membro in cui tale imbarcazione si trova al momento in cui il trasporto è concluso, nel caso specifico in Svezia.

19 Ritenendo che l'acquisto previsto dovesse essere assoggettato a imposta alla stregua di una cessione effettuata all'interno del Regno Unito, X ha presentato ricorso avverso il citato parere preliminare dinanzi al Regeringsrätten. Lo Skatterverket ha chiesto, per parte sua, che il giudice del rinvio confermasse tale parere.

20 In tale contesto, il Regeringsrätten ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 138 e 20 della direttiva [2006/112] debbano essere interpretati nel senso che il trasporto dal territorio dello Stato membro di origine deve avere inizio entro un determinato periodo di tempo affinché la vendita sia esentata dall'imposta e possa ritenersi sussistere una cessione intracomunitaria.

2) Se, analogamente, i summenzionati articoli debbano essere interpretati nel senso che il trasporto deve concludersi nello Stato di destinazione entro un determinato periodo di tempo affinché la vendita possa essere esentata dall'imposta e possa ritenersi sussistere una cessione intracomunitaria.

3) Se la soluzione delle questioni prima e seconda sia influenzata dal fatto che l'acquisto riguarda un mezzo di trasporto nuovo e che l'acquirente è un soggetto privato che intende, in definitiva, utilizzare il mezzo di trasporto in un determinato Stato membro.

4) In caso di acquisto intracomunitario, a quale momento debba farsi riferimento per stabilire se un mezzo di trasporto sia nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva [2006/112]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle prime tre questioni

21 Con la sua prima, seconda e terza questione, che é opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che la qualificazione di un'operazione quale cessione o acquisto intracomunitario dipende dal rispetto di un termine preciso entro il quale debba avere inizio o concludersi il trasporto del bene di cui trattasi a partire dallo Stato membro di cessione verso lo Stato membro di destinazione. Tale giudice chiede in particolare se, a tal fine, sia rilevante il fatto che si tratti di un mezzo di trasporto nuovo che l'acquirente, un soggetto privato, intende utilizzare in un certo Stato membro.

22 In via preliminare si deve rammentare che il regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, istituito dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1), é fondato sulla determinazione di un nuovo fatto generatore dell'imposta, ovvero l'acquisto intracomunitario di beni che consente il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti (v., in tal senso, sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a., Racc. pag. I-7797, punti 21, 22 e 36).

23 Infatti, il meccanismo che consiste, da un lato, nell'esenzione, da parte dello Stato membro di partenza, della cessione che dà luogo alla spedizione o al trasporto intracomunitario, integrato dal diritto alla detrazione o dal rimborso dell'IVA pagata a

monte in tale Stato membro, e, dall'altro, dalla tassazione, da parte dello Stato membro di destinazione, dell'acquisto intracomunitario, era diretto ad assicurare una chiara delimitazione dei poteri impositivi degli Stati membri (v., in tal senso, sentenza 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder, Racc. pag. I-3227, punto 40).

24 Per quanto concerne, in particolare, le norme relative alla tassazione delle acquisizioni di mezzi di trasporto nuovi, dall'undicesimo «considerando» della direttiva 2006/112, che riprende il contenuto dell'undicesimo «considerando» della direttiva 91/680, risulta che queste, oltre a ripartire le competenze fiscali, sono volte ad evitare le distorsioni della concorrenza fra gli Stati membri che possano derivare dall'applicazione di aliquote diverse. Infatti, in mancanza di un regime transitorio, la commercializzazione dei mezzi di trasporto nuovi si concentrerebbe negli Stati membri aventi un'aliquota IVA bassa a danno degli altri Stati membri e del loro gettito fiscale. Come ha evidenziato l'avvocato generale al paragrafo 34 delle sue conclusioni, il legislatore dell'Unione ha assoggettato ad imposta, in forza dell'art. 2, n. 1, lett, b), ii), della direttiva 2006/112, l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi effettuato non solo da soggetti passivi o da enti non soggetti passivi, ma anche da soggetti privati in considerazione, in particolare, dell'elevato valore di tali beni e della facilità di trasporto degli stessi.

25 Le disposizioni oggetto delle questioni sollevate dinanzi alla Corte vanno interpretate tenendo conto di tale contesto e delle summenzionate finalità.

26 Per quanto riguarda, in primo luogo, la questione se il trasporto del bene di cui trattasi a destinazione dell'acquirente, ai sensi degli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva 2006/112, debba avvenire entro un termine preciso, va anzitutto rilevato che dette disposizioni prevedono condizioni che devono essere soddisfatte affinché un'operazione sia qualificata quale cessione o acquisto intracomunitario.

27 Infatti, l'acquisto intracomunitario di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione intracomunitaria diviene applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, quando il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e quando, in seguito a tale spedizione o trasporto, detto bene ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione (v. sentenze Teleos e a., cit., punto 42, nonché 27 settembre 2007, causa C-184/05, Twoh International, Racc. pag. I-7897, punto 23).

28 Orbene, una cessione intracomunitaria di un bene e il suo acquisto intracomunitario costituiscono, in realtà, un'unica e medesima operazione economica, cosicché occorre dare alle disposizioni menzionate al punto 26 della presente sentenza un'interpretazione che conferisca ad esse un significato ed una portata identici (v., per quanto attiene agli artt. 28 bis, n. 3, primo comma, e 28 quater, A, lett. a), primo comma, della sesta direttiva, il cui contenuto corrisponde, rispettivamente, a quello degli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva 2006/112, sentenza Teleos e a., cit., punti 23 e 34).

29 Occorre poi a rilevare che né il testo dell'art. 20, primo comma, né quello dell'art. 138, n. 1, della direttiva 2006/112 prevedono che il trasporto del bene in questione a destinazione dell'acquirente debba avere inizio o concludersi entro un qualsivoglia termine ai fini dell'applicabilità di tali disposizioni.

30 Imporre un termine preciso per detto trasporto sarebbe, del resto, contrario all'economia delle suddette disposizioni nonché al contesto e alle finalità del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario, quali rammentati ai punti 22-24 della presente sentenza.

31 Difatti, l'applicazione di un termine entro il quale il trasporto del bene in questione a destinazione dell'acquirente debba avere inizio o concludersi offrirebbe agli

acquirenti la possibilità di scegliere lo Stato membro in cui l'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo sia tassato, a seconda delle aliquote e delle condizioni loro più favorevoli. Orbene, una simile possibilità comprometterebbe la realizzazione dello scopo del regime transitorio dell'IVA applicabile al commercio intracomunitario in quanto priverebbe gli Stati membri nei quali ha effettivamente luogo il consumo finale degli introiti fiscali loro spettanti. Allo stesso modo, lasciare che gli acquirenti dispongano di siffatta possibilità di scelta sarebbe contrario all'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza tra gli Stati membri nell'ambito del commercio dei mezzi di trasporto nuovi.

32 La causa principale illustra la violazione del principio di tassazione nello Stato membro di destinazione che si determinerebbe nel caso in cui fosse applicabile un termine preciso entro il quale dovrebbe avere inizio o concludersi il trasporto del bene in questione a destinazione dell'acquirente. Infatti, se l'interpretazione di X, diretta a sostenere l'esistenza di un termine tassativo entro cui dare avvio al trasporto del bene in questione, fosse accolta, a questi sarebbe sufficiente posticipare il trasporto del bene di cui trattasi verso lo Stato membro di destinazione per dissimulare il carattere intracomunitario dell'operazione o per modificare la ripartizione delle competenze impositive in favore di uno Stato membro diverso dallo Stato di destinazione dell'operazione intracomunitaria. Nell'uno o nell'altro caso, il Regno di Svezia verrebbe privato dei propri introiti fiscali.

33 Di conseguenza, la qualificazione di un'operazione quale cessione o acquisto intracomunitario non può dipendere dall'osservanza di un termine preciso entro il quale dovrebbe avere inizio o concludersi il trasporto del bene ceduto o acquisito. Tuttavia, affinché possa operarsi una simile qualificazione e possa determinarsi il luogo di acquisto, occorre stabilire un nesso temporale e sostanziale tra la cessione del bene di cui trattasi e il trasporto dello stesso nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione.

34 Infine, tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dall'argomento di X secondo cui la normativa in vigore nel Regno Unito prevede un termine preciso, ossia due mesi, entro il quale il bene in questione deve essere trasportato al di fuori

del territorio nazionale perché le autorità di detto Stato membro si astengano dal percepire l'IVA. Egli ritiene che, nell'ipotesi in cui il trasporto del bene di cui trattasi non venga effettuato entro detto termine, l'IVA sarebbe dovuta al Regno Unito e che, se il Regno di Svezia percepisse del pari l'imposta a titolo di acquisto intracomunitario, sussisterebbe una doppia imposizione.

35 Sebbene sia vero che gli Stati membri stabiliscono, in conformità all'art. 131 della direttiva 2006/112, le condizioni in presenza delle quali essi esentano le cessioni intracomunitarie per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso, resta tuttavia il fatto che, nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali, in particolare, figurano i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (v., in tal senso, sentenze 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., Racc. pag. I-4191, punti 29 e 30, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, Netto Supermarkt, Racc. pag. I-771, punto 18).

36 In particolare, quanto al principio di proporzionalità, la Corte ha già affermato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione in questione (v. sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pag. I-7281, punto 46, nonché sentenze citate Teleos e a., punto 52, e Netto Supermarkt, punto 19).

37 Inoltre, i provvedimenti che gli Stati membri adottano a tal fine non possono essere utilizzati in modo tale da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (v. sentenze 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, Racc. pag. I-6973, punto 59; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 92, nonché 27 settembre 2007, causa C-146/05, Collée, Racc. pag. I-7861, punto 26).

38 Ne consegue che, qualora uno Stato membro assoggetti all'IVA, a causa del mancato rispetto del termine di trasporto previsto nella sua normativa nazionale, un'operazione conforme ai requisiti oggettivi di una cessione intracomunitaria, esso deve riconoscere il rimborso dell'imposta così pagata al fine di evitare una doppia imposizione che possa derivare dall'esercizio delle proprie competenze da parte dello Stato membro di destinazione. Infatti, ai sensi dell'art. 21 del regolamento (CE) del Consiglio 17 ottobre 2005, n. 1777, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 288, pag. 1), lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario esercita la propria facoltà impositiva indipendentemente dal trattamento IVA applicato all'operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

39 Per quanto riguarda, in secondo luogo, gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi da parte di persone non assoggettate all'IVA, si deve rilevare che gli stessi rilievi si applicano relativamente al termine entro il quale deve avvenire il trasporto del bene alla destinazione dell'acquirente. In tali circostanze, l'interpretazione suffragante la mancanza di un preciso termine di trasporto si impone a maggior ragione, dal momento che, come osservato ai punti 31 e 32 della presente sentenza, l'esistenza di un termine tassativo consentirebbe agli acquirenti di aggirare non solo l'obiettivo di attribuire l'introito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale del bene in questione, ma anche quello di evitare distorsioni della concorrenza tra gli Stati membri, obiettivo distinto perseguito dalla normativa dell'Unione relativa alla tassazione degli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi.

40 Malgrado ciò, allo scopo di fornire al giudice del rinvio una soluzione che gli sia utile per comporre la controversia di cui è investito, occorre precisare le condizioni in presenza delle quali l'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo effettuato da un soggetto privato che abbia l'intenzione di utilizzare il bene in questione in un determinato Stato membro debba essere qualificato quale acquisto intracomunitario.

41 In proposito va rammentata la costante giurisprudenza secondo cui le nozioni che definiscono le operazioni tassabili nel contesto del sistema comune dell'IVA hanno un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. pag. I-483, punto 44, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I-6161, punto 41). Pertanto, anche la qualificazione di una cessione o di un acquisto intracomunitario deve essere effettuata in base ad elementi oggettivi, quale l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi fra Stati membri (sentenza Teleos e a., cit., punto 40).

42 Tuttavia, per quanto riguarda i mezzi di trasporto nuovi, si deve rilevare che l'applicazione della regola menzionata al punto precedente alle operazioni intracomunitarie concernenti siffatti beni non è agevole in considerazione del carattere particolare di tali operazioni.

43 A tale riguardo, da un lato, è difficile distinguere il trasporto di mezzi di trasporto dal loro uso. Dall'altro, la qualificazione dell'operazione risulta complicata dal fatto che l'IVA dovuta in relazione ad essa deve essere pagata anche da un soggetto privato non soggetto passivo, al quale non sono applicabili gli obblighi relativi alla dichiarazione e alla contabilità, di modo che non risulta possibile un controllo successivo della stessa. Inoltre, in quanto consumatore finale, il soggetto privato non ha diritto alla detrazione dell'IVA stessa in caso di rivendita di un veicolo acquisito e, perciò, ha un maggiore interesse a sottrarsi all'imposta rispetto ad un operatore economico.

44 In tali circostanze, per poter qualificare un'operazione quale acquisto intracomunitario è necessario effettuare una valutazione complessiva di tutti gli elementi di fatto oggettivi che sono rilevanti al fine di determinare se il bene acquisito abbia effettivamente lasciato il territorio dello Stato membro di cessione e, in caso affermativo, in quale Stato membro avrà luogo il suo consumo finale.

45 A questo riguardo, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 38 delle sue conclusioni, fra gli elementi che possono presentare sicura rilevanza figurano, oltre alla durata nel tempo del trasporto del bene in questione, tra l'altro, il luogo di immatricolazione e di utilizzo abituale di esso, il luogo del domicilio dell'acquirente, nonché la presenza o l'assenza di legami che l'acquirente abbia con lo Stato membro di cessione o con un altro Stato membro.

46 Nell'ipotesi specifica dell'acquisto di una barca a vela come quella considerata nella causa principale, possono altresì avere rilevanza lo Stato membro di bandiera nonché il luogo in cui la barca a vela sarà normalmente stazionata o ancorata e quello del suo svernamento.

47 Inoltre, nel caso particolare dell'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo, si deve tener conto, per quanto possibile, delle intenzioni dell'acquirente al momento dell'acquisto, sempreché siano suffragate da elementi oggettivi (v., per analogia, in riferimento al diritto alla detrazione, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 24; 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 24, nonché 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 47). Ciò si impone in misura ancor maggiore nel caso in cui l'acquirente ottenga il potere di disporre del bene di cui trattasi come un proprietario nello Stato membro di cessione e si faccia carico del suo trasporto nello Stato membro di destinazione.

48 Nondimeno, contrariamente a quanto affermato da X, nell'ambito di un acquisto intracomunitario non può esigersi che il trasporto di un mezzo di trasporto sia effettuato immediatamente dopo la sua cessione, che esso avvenga in modo ininterrotto e che il bene di cui trattasi non venga in alcun modo utilizzato prima o durante tale trasporto.

49 Infatti, da un lato, qualora fossero prescritte condizioni così rigorose, l'acquirente disporrebbe della possibilità di scegliere lo Stato membro in cui abbia luogo la tassazione del mezzo di trasporto nuovo interessato, circostanza che sarebbe in contrasto con la finalità della direttiva 2006/112. Dall'altro, come osservato giustamente dal governo svedese all'udienza, non esiste alcun motivo per applicare un trattamento fiscale diverso a seconda che l'imbarcazione sia trasportata fino in Svezia su un rimorchio o facendola navigare.

50 Ciò che rileva, invero, è stabilire lo Stato membro in cui avrà luogo l'utilizzazione finale e duratura del mezzo di trasporto interessato. A tale riguardo, l'utilizzazione dello stesso nel corso del trasporto, anche a scopo ricreativo, rappresenta solo un periodo del tutto trascurabile rispetto alla durata della vita, in via generale, di un mezzo di trasporto.

51 Alla luce delle considerazioni che precedono si devono risolvere le questioni prima, seconda e terza dichiarando che gli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che la qualificazione di un'operazione quale cessione o acquisto intracomunitario non può dipendere dal rispetto di un qualsivoglia termine entro il quale debba aver inizio o concludersi il trasporto del bene di cui trattasi a partire dallo Stato membro di cessione verso lo Stato membro di destinazione. Nel caso particolare dell'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. b), ii), di tale direttiva, il carattere intracomunitario dell'operazione deve essere accertato mediante una valutazione complessiva di tutte le circostanze oggettive nonché dell'intenzione dell'acquirente, purché essa sia suffragata da elementi oggettivi che consentano di identificare lo Stato membro nel quale è previsto che abbia luogo l'utilizzazione finale del bene di cui trattasi.

Sulla quarta questione

52 Con la sua quarta questione il giudice del rinvio chiede a quale momento debba farsi riferimento, in caso di acquisto intracomunitario, per valutare se un mezzo di trasporto sia nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva 2006/112.

53 A tal proposito si deve rilevare che dal dettato della suddetta disposizione risulta che tale valutazione deve essere effettuata al momento della cessione del bene di cui trattasi e non al momento del suo arrivo nello Stato membro di destinazione. Infatti, per le imbarcazioni, l'art. 2, n. 2, lett. b), ii), della direttiva 2006/112 dispone che tali mezzi di trasporto siano considerati nuovi quando la cessione è effettuata nei tre mesi successivi alla data della prima immissione in servizio o l'imbarcazione ha navigato al massimo per 100 ore.

54 Orbene, ai sensi dell'art. 68, secondo comma, di tale direttiva, l'acquisto intracomunitario di beni è effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro. Ai sensi dell'art. 14, n. 1, di detta direttiva, si considera «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

55 Ne consegue che il carattere nuovo del mezzo di trasporto oggetto dell'acquisto intracomunitario si determina al momento in cui il diritto di disporre di tale bene come proprietario è trasferito dal venditore all'acquirente.

56 Tale interpretazione non è inficiata dal fatto che, in forza dell'art. 40 della direttiva 2006/112, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni è considerato il luogo in cui questi si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto

a destinazione dell'acquirente. Infatti, tale disposizione è irrilevante ai fini della determinazione del carattere nuovo di un mezzo di trasporto, posto che il suo scopo riguarda l'attribuzione della competenza impositiva connessa all'acquisto intracomunitario allo Stato membro di destinazione.

57 Si deve pertanto risolvere la quarta questione dichiarando che, per verificare se un mezzo di trasporto oggetto di un acquisto intracomunitario sia nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva 2006/112, occorre riferirsi al momento della cessione del bene di cui trattasi dal venditore all'acquirente.

Sulle spese

58 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) Gli artt. 20, primo comma, e 138, n. 1, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che la qualificazione di un'operazione quale cessione o acquisto intracomunitario non può dipendere dal rispetto di un qualsivoglia termine entro il quale debba aver inizio o concludersi il trasporto del bene di cui trattasi a partire dallo Stato membro di

cessione verso lo Stato membro di destinazione. Nel caso particolare dell'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 1, lett. b), ii), di tale direttiva, il carattere intracomunitario dell'operazione deve essere accertato mediante una valutazione complessiva di tutte le circostanze oggettive nonché dell'intenzione dell'acquirente, purché essa sia suffragata da elementi oggettivi che consentano di identificare lo Stato membro nel quale è previsto che abbia luogo l'utilizzazione finale del bene di cui trattasi.

2) **Per verificare se un mezzo di trasporto oggetto di un acquisto intracomunitario sia nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva 2006/112, occorre riferirsi al momento della cessione del bene di cui trattasi dal venditore all'acquirente.**

Firme