CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE JULIANE KOKOTT presentate il 6 maggio 2010[1]

I — Introduzione

1. Con la presente ordinanza di rinvio il Regeringsrätt svedese chiede alla Corte di interpretare le disposizioni della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto[2] (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), concernenti l'acquisto intracomunitario.

2. Nella specie si tratta del regime fiscale dell'acquisto di una barca a vela nuova che l'acquirente X intende prendere in consegna nel Regno Unito, usare per 3-5 mesi lì o in un altro Stato membro, e infine trasportare presso il suo luogo di residenza in Svezia. Secondo X questa operazione costituisce una cessione interna allo Stato di origine, da tassare in tale Stato. Per contro, l'amministrazione finanziaria svedese — sostenuta nel procedimento dinanzi alla Corte dal governo tedesco e dalla Commissione — ritiene che tale operazione costituisca (nonostante l'interruzione) un acquisto intracomunitario in Svezia.

II — Contesto normativo

A — *Normativa dell'Unione*

3. L'undicesimo «considerando» della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«Nel corso di tale periodo transitorio, occorre altresì tassare nello Stato membro di destinazione, alle sue aliquote e condizioni, gli acquisti intracomunitari effettuati per un determinato importo da soggetti passivi esenti o da enti non soggetti passivi, nonché determinate operazioni intracomunitarie di vendita a distanza e di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuate nei confronti di privati o di

1 — Lingua originale: il tedesco.
2 — GU L 347, pag. 1.

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».

4. I passaggi rilevanti dell'art. 2, n. 1, della direttiva 2006/112 dispongono quanto segue:

«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;

(…)».

5. L'art. 2, n. 2, della direttiva 2006/112 dispone, altresì, quanto segue:

«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. L'art. 14, n. 1, della direttiva 2006/112 definisce il concetto di «cessione di beni» nei seguenti termini:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

7. Ai sensi dell'art. 20, n. 1, della direttiva 2006/112 «[s]i 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 base all'art. 40 della direttiva 2006/112 è considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

9. L'art. 68 della direttiva 2006/112 fissa come momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta in caso di acquisto intracomunitario il momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni. A tal fine l'acquisto si considera effettuato, ai sensi dell'art. 68, nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro.

10. L'art. 138 della direttiva 2006/112 detta la seguente disciplina per l'esenzione delle cessioni intracomunitarie:

«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;

(…)».

B — *Normativa svedese*

11. Ai sensi del capo 1, art. 1, della Mervärdesskattelag (1994:200) (legge svedese sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «ML»), è dovuta allo Stato l'imposta sul valore aggiunto, tra l'altro, sulla vendita di beni, allorché tale vendita sia imponibile e sia stata effettuata sul territorio svedese nell'ambito di un'attività professionale o commerciale, nonché sull'acquisto intracomunitario imponibile di beni, allorché si tratti di beni mobili. In base al capo 2 bis, art. 3, della ML sussiste un acquisto intracomunitario di beni se l'acquisto riguarda un mezzo di trasporto nuovo del tipo di quelli menzionati al capo 1, art. 13 bis, della ML.

12. In base al capo 3, art. 30 bis, della ML sono esentate le vendite di mezzi di trasporto nuovi, trasportati dal venditore, dall'acquirente, o per loro conto, dalla Svezia in un altro Stato membro, anche se l'acquirente non è registrato ai fini dell'IVA.

13. Ai sensi del capo 2 bis, art. 2, della ML per acquisto intracomunitario si intende l'acquisto a titolo oneroso di un bene, trasportato dall'acquirente, dal venditore, o per loro conto, a destinazione dell'acquirente da un altro Stato membro in Svezia.

14. In base al capo 1, art. 13 bis, della ML sono considerati mezzi di trasporto nuovi, tra l'altro, le imbarcazioni — salvo alcune eccezioni qui non rilevanti — di lunghezza superiore a 7,5 metri, quando la loro cessione a titolo oneroso è effettuata nei tre mesi successivi alla data della prima immissione in servizio, o prima che l'imbarcazione abbia navigato al massimo per 100 ore.

III — Fatti e questioni pregiudiziali

15. X, un soggetto privato residente in Svezia, intende acquistare nel Regno Unito per suo uso privato una barca a vela di lunghezza superiore a 7,5 metri. Dopo la consegna X intende usare la barca a vela per scopi ricreativi nello Stato di origine per un periodo di 3-5 mesi facendola navigare per oltre 100 ore, oppure, in alternativa, portarla fuori dallo Stato di origine subito dopo la consegna ed utilizzarla nel modo anzidetto in uno Stato membro diverso dalla Svezia. In entrambi i casi la barca, dopo essere stata usata nel modo previsto, navigherà alla volta della Svezia quale sua destinazione finale.

16. Per ottenere chiarimenti sulle conseguenze fiscali del suo acquisto, X ha richiesto allo Skatterättsnämnd (commissione tributaria)

una decisione preliminare, per sapere se in una delle due alternative suddette tale acquisto sarebbe stato tassato in Svezia.

17. Lo Skatterättsnämnd ha stabilito che in entrambi i casi deve ritenersi sussistente un acquisto intracomunitario imponibile di un mezzo di trasporto nuovo, comportante a carico di X l'obbligo di versare l'imposta in Svezia. X ha ora impugnato tale decisione preliminare dinanzi al Regeringsrätt. Egli ritiene che la cessione della barca debba essere tassata nel Regno Unito quale cessione interna a tale Stato. In relazione a tali vicende il Regeringsrätt, con ordinanza 16 febbraio 2009, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli artt. 138 e 20 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debbano essere interpretati nel senso che il trasporto fuori del territorio del paese di origine deve avere inizio entro un determinato termine affinché la vendita sia esentata dall'imposta e sussista un acquisto intracomunitario.

2) Se, conseguentemente, i menzionati articoli debbano essere interpretati nel senso che il trasporto nel paese di destinazione deve essere concluso entro un determinato termine affinché la vendita sia esentata dall'imposta e sussista un acquisto intracomunitario.

3) Se ai fini della soluzione della prima e della seconda questione sia rilevante il fatto che il bene acquistato è un mezzo di trasporto nuovo e l'acquirente è un privato che alla fine intende utilizzare il mezzo di trasporto in un determinato Stato membro.

4) A quale momento si debba fare riferimento, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, per valutare se un mezzo di trasporto è nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto».

18. Nella fase scritta del procedimento dinanzi alla Corte hanno preso posizione X, lo Skatteverket (ufficio delle imposte), il governo tedesco nonché la Commissione europea. In udienza hanno preso la parola X, il governo svedese e la Commissione.

IV — Valutazione giuridica

A — *Sulla prima, sulla seconda e sulla terza questione pregiudiziale*

19. Le prime tre questioni pregiudiziali, che devono essere analizzate congiuntamente, sono rivolte a fornire un chiarimento sui presupposti necessari affinché sussista un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 20 della direttiva 2006/112, nonché una cessione intracomunitaria esente ai sensi dell'art. 138 della direttiva, nell'ipotesi in cui il bene in questione non sia trasportato immediatamente dallo Stato di origine nello Stato di destinazione. A tale riguardo il Regeringsrätt chiede altresì di sapere se ai predetti fini sia rilevante il fatto che il bene acquistato è un mezzo di trasporto nuovo e l'acquirente è un privato che alla fine intende utilizzare il mezzo di trasporto in un determinato Stato membro (terza questione pregiudiziale).

20. In base all'art. 2, n. 1, lett. b), punto ii), in combinato disposto con il n. 2, lett. a), punto ii), della direttiva 2006/112, l'acquisto intracomunitario di un'imbarcazione nuova di lunghezza superiore a 7,5 metri da parte di una persona non soggetto passivo deve essere tassato nel territorio dello Stato dell'acquisto intracomunitario.

21. Ai sensi dell'art. 20 della direttiva per acquisto intracomunitario si intende 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.

22. In linea con quanto sopra, l'art. 138, n. 1, della direttiva 2006/112 subordina l'esenzione di una cessione intracomunitaria alla condizione che il bene in questione sia spedito o trasportato dal venditore, dall'acquirente o per loro conto fuori del territorio di uno Stato membro ma all'interno dell'Unione.

23. Due sono, quindi, i presupposti del fatto generatore dell'imposta dell'acquisto intracomunitario: in primo luogo, l'acquirente deve acquisire il potere di disporre come proprietario del bene; in secondo luogo, il bene deve essere spedito o trasportato dallo Stato di origine in un altro Stato membro. Questa seconda condizione deve al contempo sussistere affinché la cessione sia esentata nello Stato membro di origine. A tal proposito la giurisprudenza della Corte ha sottolineato la necessità che la qualificazione di una cessione o di un acquisto intracomunitari venga effettuata in base ad elementi oggettivi, quale l'esistenza di un movimento fisico dei beni di cui trattasi fra Stati membri [3].

3 — Sentenza 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a. (Racc. pag. I-7797, punto 40).

24. Dalla lettera di tali disposizioni non risulta, tuttavia, in quale rapporto temporale o materiale debbano reciprocamente trovarsi l'acquisizione del potere di disporre come proprietario, e l'inizio o la fine del trasporto in un altro Stato membro.

25. Secondo X non può più ritenersi sussistere un acquisto intracomunitario se la barca a vela è stata usata per più di tre mesi o per più di 100 ore prima dell'inizio del trasporto verso lo Stato membro di destinazione. D'altro canto l'immissione in servizio nello Stato membro di origine non potrebbe ancora essere considerata quale inizio del trasporto se non viene immediatamente intrapreso il viaggio verso il porto di destinazione. Per ragioni di certezza del diritto dovrebbe applicarsi un termine univoco.

26. Per contro, gli altri soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte ritengono che i fatti debbano essere sottoposti ad una valutazione complessiva, all'interno della quale il rapporto temporale tra la consegna all'acquirente e la spedizione o il trasporto costituisce solo uno di una pluralità di elementi rilevanti. Ad avviso di tali soggetti, il fatto che fin dall'inizio è certo che l'utilizzazione finale deve avvenire in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di origine, depone in modo decisivo a favore della sussistenza di un acquisto intracomunitario nello Stato di destinazione.

27. Occorre domandarsi quale delle due tesi sia più conforme alla ratio delle disposizioni sull'acquisto intracomunitario. A tal fine è opportuno ricordare preliminarmente il contesto in relazione al quale vennero introdotte le disposizioni sul commercio intracomunitario [4].

28. Attraverso l'IVA viene tassato il consumo privato all'interno di uno Stato. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono, pertanto, soggette all'IVA all'interno di tale Stato [art. 2, n. 1, lett. a) e c), della direttiva 2006/112]. Sono altresì soggetti all'IVA gli acquisti intracomunitari e le importazione di beni [art. 2, n. 1, lett. b) e d), della direttiva 2006/112]. Le ultime due ipotesi assicurano che i beni siano soggetti all'IVA nello Stato di acquisto o di importazione dove sono destinati al consumo privato [5].

29. Il fatto generatore dell'imposta dell'acquisto intracomunitario venne introdotto a partire dal 1º gennaio 1993 come regime transitorio per la tassazione degli scambi

4 — V. sul punto già paragrafi 24-29 delle mie conclusioni presentate l'11 gennaio 2007 nella causa Teleos e a., cit. alla nota 3, nonché paragrafi 19-25 delle mie conclusioni presentate il 10 novembre 2005 nella causa C-245/04, EMAG Handel Eder (Racc. pag. I-3227).

5 — V. sentenze 6 aprile 2006, causa C-245/04, EMAG Handel Eder (Racc. pag. I-3227, punti 31 e 40); Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 36); 27 settembre 2007, causa C-146/05, Collée (Racc. pag. I-7861, punto 22), nonché sentenza 27 settembre 2007, causa C-184/05, Twoh International (Racc. pag. I-7897, punto 22).

tra Stati membri [6]. In precedenza le cessioni di beni tra due Stati membri venivano trattate allo stesso modo delle altre cessioni del commercio internazionale. Il passaggio della frontiera al momento dell'esportazione o dell'importazione costituiva quindi il criterio di collegamento per la tassazione. Nel corso della realizzazione del mercato interno furono soppressi i controlli alle frontiere interne, il che rese necessaria anche una riformulazione delle disposizioni in materia di IVA per gli scambi intracomunitari.

30. Tuttavia, la riforma non si spinse fino al punto di estendere agli scambi tra due Stati membri le disposizioni applicabili alle cessioni di beni interne. Ciò, infatti, avrebbe comportato che l'IVA non sarebbe più dovuta allo Stato in cui il bene viene importato e consumato, bensì allo Stato dal quale il bene viene spedito. Il regime transitorio lascia invece immutata la precedente ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri [7].

31. Per far sì che l'IVA continuasse ad essere dovuta allo Stato membro del consumo finale, furono introdotti l'acquisto intracomunitario quale nuovo fatto generatore dell'imposta, nonché l'esenzione per le cessioni intrastatuali tra gli Stati membri.

32. La spedizione o il trasporto in un altro Stato membro sono quindi di fondamentale importanza per distinguere una cessione interna ad uno Stato da una cessione intracomunitaria. Tale requisito di fattispecie consente di ripartire il potere impositivo tra lo Stato di cessione e lo Stato di destinazione in base al criterio del consumo finale del bene.

33. Oltre che alla ripartizione del potere impositivo, le disposizioni sulla tassazione dell'acquisto intracomunitario di mezzi di trasporto nuovi sono in particolare rivolte, in base a quanto risulta dall'undicesimo «considerando» della direttiva 2006/112, anche all'obiettivo di evitare distorsioni della concorrenza tra gli Stati membri a causa delle differenti aliquote.

34. Mentre in generale in base all'art. 2, n. 1, lett. b), punto i), della direttiva 2006/112 viene tassato solo l'acquisto intracomunitario effettuato da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo, in relazione ai mezzi di trasporto nuovi il legislatore ha assoggettato all'IVA anche l'acquisto effettuato da privati.

6 — 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).

7 — V. sentenze EMAG, cit. alla nota 5 (punto 27), e Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 22), entrambe con rinvio ai «considerando» da settimo a decimo della direttiva 91/680.

Considerato l'elevato valore [8] e la facilità di trasporto di tali beni, se la cessione fosse tassata nello Stato membro di origine i privati potrebbero avere la tentazione di acquistare mezzi di trasporto in Stati membri che applicano un'aliquota IVA bassa. La tassazione nello Stato dell'acquisto intracomunitario assicura che l'acquirente debba versare l'IVA nella stessa misura, indipendentemente dallo Stato di provenienza del mezzo di trasporto. In tal modo la normativa vigente impedisce ai venditori di mezzi di trasporto di trarre vantaggi concorrenziali dal mero fatto che nel loro Stato di residenza si applica un'aliquota IVA più bassa.

35. Le disposizioni in materia di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario devono essere interpretate in modo da assicurare che la ripartizione del potere impositivo e la parità della concorrenza non possano essere aggirate mediante operazioni fiscali mirate.

36. Come giustamente rilevano lo Skatteverket, il governo tedesco e la Commissione, se lo spostamento del potere impositivo verso lo Stato dell'acquisto intracomunitario dipendesse soltanto dal fatto che il mezzo di trasporto lasci lo Stato di origine o giunga nello Stato di destinazione entro un determinato termine dopo la cessione, i soggetti passivi potrebbero decidere arbitrariamente, senza alcun vincolo rispetto al luogo del consumo, dove l'acquisto di un mezzo di trasporto nuovo debba essere tassato. Anche ritardi non intenzionali nel trasporto potrebbero provocare uno spostamento della potestà impositiva, quantunque il bene in questione sia senza alcun dubbio destinato al consumo finale in uno Stato membro diverso da quello di cessione.

37. Anziché fare riferimento a rigidi termini, che peraltro la direttiva stessa non prescrive affatto, si deve verificare, sulla base di una valutazione complessiva di tutte le circostanze rilevanti, in quale Stato membro avrà luogo il consumo finale. A tal fine occorre principalmente prendere in considerazione circostanze oggettive.

38. Nel presente caso, oltre alla durata del trasporto, possono assumere rilievo il luogo dove la barca a vela è immatricolata e il luogo dove l'acquirente dispone di un punto di ormeggio stabile per la barca. Anche il luogo di residenza di un acquirente privato può costituire un indizio relativo a dove la barca deve essere alla fine usata durevolmente. Nel valutare la durata del trasporto possono venire in rilievo, tra l'altro, la distanza tra lo Stato di cessione e lo Stato di destinazione, nonché la durata di vita del bene ceduto. Se il trasferimento ha richiesto solo un lasso di tempo del tutto insignificante rispetto alla complessiva durata di vita del mezzo di trasporto, è presumibile che il consumo del bene avverrà in sostanza ancora nello Stato di destinazione.

8 — Ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. a), punto ii), della direttiva 2006/112, l'acquisto effettuato da privati è soggetto all'IVA solo se si tratta di imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri.

39. Benché le nozioni di cessione intracomunitaria e di acquisto intracomunitario abbiano un carattere obiettivo e si applichino indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi [9], occorre nondimeno prendere in considerazione le intenzioni, confermate da circostanze oggettive, che l'acquirente esprime al momento della cessione in relazione al luogo dell'utilizzo finale [10]. Il venditore, infatti, già al momento dell'emissione della fattura deve sapere se deve far figurare l'IVA, o se può farne a meno in quanto si deve effettuare una cessione intracomunitaria esente.

40. Inoltre, ai sensi dell'art. 68 della direttiva 2006/112, il fatto generatore dell'imposta dell'acquisto intracomunitario viene in essere nel momento in cui si considera effettuata un'analoga cessione nel territorio di uno Stato membro. A tal fine, ai sensi dell'art. 63 in combinato disposto con l'art. 14 della direttiva, è decisivo il momento in cui l'acquirente acquisisce il potere di disporre come proprietario di un bene materiale. Se l'acquirente entra in possesso del bene direttamente nello Stato di origine, risulta già integrato il presupposto necessario per una cessione all'interno di uno Stato membro. Se invece si è in realtà in presenza di un acquisto intracomunitario in un altro Stato membro, in questa fase è accertabile soltanto sulla base delle indicazioni fornite dall'acquirente circa il suo intento di trasportare il bene in un altro Stato membro e di utilizzarlo lì in modo definitivo.

41. Rispetto a quanto sopra detto, l'acquisto intracomunitario di un mezzo di trasporto da parte di un privato costituisce un caso particolare. Per un verso, è insolito che qui una persona di per sé non soggetto passivo realizzi un fatto generatore dell'imposta. Per altro verso, questo caso presenta la particolarità che l'immissione in servizio da parte di un acquirente privato di un mezzo di locomozione nello Stato membro di origine spesso non è chiaramente distinguibile dall'inizio del trasporto verso lo Stato di destinazione.

42. Anche queste particolari circostanze, tuttavia, non implicano che per distinguere una cessione interna ad uno Stato membro da un acquisto intracomunitario risulti esclusivamente decisivo un termine determinato tra la consegna del mezzo di trasporto all'acquirente e l'inizio del trasporto di tale mezzo fuori del territorio dello Stato di origine verso lo

9 — Sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 38), con rinvio alle 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), e 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling (Racc. pag. I-6161, punto 41).

10 — Anche per stabilire se un bene sia destinato ad essere utilizzato nell'ambito di un'attività economica ai sensi dell'art. 4, n. 1, della sesta direttiva o dell'art. 9, n. 1, della direttiva 2006/112, e sussista, pertanto, un diritto alla detrazione, occorre fare riferimento, secondo la giurisprudenza, all'intenzione di utilizzo dell'acquirente, confermata da elementi obiettivi (v. sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 24, e 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. I-4321, punti 34-39). Parimenti, per determinare l'entità della detrazione a cui si ha diritto si fa riferimento all'utilizzo, reale o previsto, del bene (v. sentenza 15 dicembre 2005, causa C-63/04, Centralan Property, Racc. pag. I-11087, punto54).

Stato di destinazione. L'obiettivo di prevenire distorsioni della concorrenza, perseguito con la disposizione speciale di cui all'art. 2, n. 1, lett. b), punto ii), in combinato disposto con il n. 2, lett. a), punto ii), della direttiva 2006/112, impone, proprio in quest'ambito, di non fare riferimento soltanto al decorso del tempo, bensì di basarsi su una valutazione complessiva di tutte le circostanze, comprese le intenzioni dell'acquirente confermate da elementi oggettivi.

43. X ritiene, tuttavia, che il principio di certezza del diritto imponga il riferimento ad un termine determinato.

44. Secondo una costante giurisprudenza, il principio di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro [11].

45. La Corte, per ragioni di certezza del diritto, ha inoltre in via di principio negato che la qualificazione di un'operazione come operazione intracomunitaria possa dipendere soltanto dall'intenzione del venditore o dell'acquirente di effettuare una siffatta operazione [12]. Tale affermazione, tuttavia, si fonda sulla considerazione che occorre risparmiare all'amministrazione finanziaria l'effettuazione di indagini dirette ad accertare l'intenzione del soggetto passivo. Peraltro la Corte ha previsto espressamente una deroga per casi eccezionali.

46. Non è, pertanto, in contrasto con il principio di certezza del diritto far dipendere, in un caso come quello di specie, la qualificazione di un'operazione come acquisto intracomunitario da una valutazione complessiva di tutte le circostanze, compresa l'intenzione espressa dall'acquirente e confermata da circostanze oggettive circa il luogo di utilizzo del bene. Un siffatto modo di procedere non comporta, in particolare, che l'obbligo di versare l'imposta sull'acquisto intracomunitario ricada sull'acquirente in modo imprevedibile, dal momento che ci si basa sulle sue stesse indicazioni relative al consumo finale.

47. Secondo quanto riferito da X, tuttavia, nel Regno Unito l'esenzione di una cessione intracomunitaria presuppone che la barca abbia lasciato il territorio di tale Stato membro entro due mesi. Secondo X sussiste, pertanto, il pericolo di una doppia imposizione se, dopo il decorso di questo termine, la cessione risulta imponibile nello Stato di origine quale cessione interna e al tempo stesso sussiste un acquisto intracomunitario imponibile nello Stato di destinazione.

11 — V. sentenze 15 dicembre 1987, causa 326/85, Paesi Bassi/Commissione (Racc. pag. 5091, punto 24); 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punto 72), nonché sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 46).

12 — Sentenze 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group (Racc. pag. I-983, punto 24); Optigen e a., cit. alla nota 9 (punto 45); Kittel e Recolta Recycling, cit. alla nota 9 (punto 42); Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 39), nonché sentenza 29 ottobre 2009, causa C-29/08, AB SKF (RAcc. pag. I-10413, punto 77).

48. A tal proposito occorre rilevare che la cessione intracomunitaria di un bene e l'acquisto intracomunitario di quest'ultimo costituiscono in realtà un'unica e medesima operazione economica, benché quest'ultima crei diritti ed obblighi diversi sia per le parti della transazione, sia per le autorità tributarie degli Stati membri interessati [13].

49. Vero è che, ai sensi dell'art. 21 del regolamento (CE) del Consiglio n. 1777/2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto [14], lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario di beni esercita la propria facoltà impositiva indipendentemente dal trattamento IVA applicato all'operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni. Nel far ciò, tuttavia, gli Stati membri devono basarsi su un'interpretazione uniforme delle disposizioni in materia di esenzione delle cessioni intracomunitarie (art. 138 della direttiva 2006/112) e di imposizione dell'acquisto intracomunitario (art. 20 della direttiva 2006/112).

50. A tali disposizioni occorre dare un'interpretazione che conferisca ad esse, tenuto conto della correlazione temporale e materiale esistente tra la cessione e il trasporto o la spedizione nello Stato di destinazione, un significato ed una portata identici [15]. In caso contrario l'esenzione della cessione intracomunitaria non potrebbe assolvere la sua funzione di evitare la doppia imposizione delle cessioni negli scambi intracomunitari, garantendo in tal modo la neutralità fiscale [16].

51. Occorre, inoltre, ricordare a questo proposito che le esenzioni delle cessioni intracomunitarie si applicano, ai sensi dell'art. 131 della direttiva 2006/112, alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Ciò include in via di principio la possibilità che lo Stato membro di origine stabilisca determinati termini entro i quali il bene, nell'ambito di una cessione intracomunitaria, deve di regola aver lasciato il territorio di tale Stato.

52. Nell'esercizio dei loro poteri gli Stati membri devono, tuttavia, rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di

13 — Sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 23).
14 — GU L 288, pag. 1.
15 — V. in tal senso sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 34).
16 — Sentenze Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 25), e Collée, cit. alla nota 5 (punto 23).

proporzionalità [17]. Inoltre, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non possono essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA [18].

53. Pertanto, le disposizioni nazionali che subordinano l'esenzione di una cessione intracomunitaria al rispetto di determinati termini per la spedizione o il trasporto, devono risultare sufficientemente flessibili per consentire l'esenzione in casi particolari anche quando il bene abbia in realtà lasciato il territorio dello Stato interessato dopo un lasso di tempo un po' più lungo e l'utilizzo finale in un altro Stato membro risulti in modo certo da una valutazione complessiva di tutte le circostanze. In presenza di tali condizioni deve perlomeno sussistere la possibilità di una successiva rettifica della fatturazione dell'IVA se non vi era il rischio di perdite di entrate fiscali e se le parti della transazione hanno agito in buona fede [19].

54. Le prime tre questioni pregiudiziali devono, pertanto, essere risolte nel senso che per la qualificazione di un'operazione concernente una nuova imbarcazione di lunghezza superiore a 7,5 metri quale cessione intracomunitaria esente ai sensi dell'art. 138 della direttiva 2006/112, e quale acquisto intracomunitario imponibile nello Stato di destinazione ai sensi dell'art. 20 della direttiva, non rileva soltanto il rispetto di un determinato termine entro il quale il mezzo di trasporto ha lasciato lo Stato membro di origine o è giunto nello Stato membro di destinazione. Tale qualificazione deve, invece, essere effettuata previa una valutazione complessiva di tutte le circostanze oggettive e tenendo conto dell'intenzione dell'acquirente, confermata da elementi oggettivi, circa il consumo finale del bene.

B — *Sulla quarta questione pregiudiziale*

55. Con la quarta questione pregiudiziale il Regeringsrätt desidera sapere a quale momento si debba fare riferimento per valutare se un mezzo di trasporto è nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva 2006/112.

56. Secondo X a tal proposito rileva il momento in cui l'imbarcazione raggiunge lo Stato di destinazione.

57. Gli altri soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte, tuttavia, giustamente richiamano la lettera dell'art. 2, n. 2, lett. b),

17 — V. in tal senso sentenze 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 48); 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a. (Racc. pag. I-4191, punti 29 e 30), nonché sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 45).

18 — V. in tal senso sentenze 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a. (Racc. pag. I-1577, punto 52); Halifax e a., cit. alla nota 11 (punto 92), nonché sentenza Teleos e a., cit. alla nota 3 (punto 46).

19 — V. in tal senso sentenza Collée, cit. alla nota 5 (punti 31, 35 e 37).

punto ii), della direttiva 2006/112. In base a tale disposizione, un'imbarcazione è considerata nuova, 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. L'art. 14 della direttiva definisce la cessione come l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene materiale. L'acquirente acquisisce tale potere già al momento della presa in consegna della barca nello Stato di origine e non solo successivamente al momento dell'arrivo della stessa nello Stato di destinazione.

58. Come sottolinea il governo tedesco, se si facesse riferimento al momento dell'arrivo nello Stato di destinazione potrebbe essere data ai soggetti passivi la possibilità di influire sul luogo dell'imposizione, laddove essi ritardassero il trasporto, e quindi l'arrivo nello Stato di destinazione, oltre il termine di tre mesi previsto dall'art. 2, n. 2, lett. b), punto ii), della direttiva 2006/112. Tale risultato sarebbe in contrasto con la ripartizione del potere impositivo basata sul criterio del luogo del consumo effettivo [20].

59. Vi sarebbe inoltre il pericolo di operazioni completamente esenti. Un soggetto passivo nella situazione di X potrebbe, infatti, portare una barca fuori dello Stato di origine godendo dell'esenzione per le cessioni intracomunitarie, restare in alto mare o in uno Stato terzo per più di 100 ore o di tre mesi e solo a questo punto portare la barca nello Stato di destinazione. Se per la qualificazione dell'imbarcazione come nuova si facesse riferimento al momento del suo arrivo nello Stato di destinazione, non vi sarebbe più a questo punto un acquisto intracomunitario imponibile.

60. Pertanto, deve essere valutato al momento della cessione, e non al momento dell'arrivo nello Stato di destinazione, se un mezzo di trasporto è nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), punto ii), della direttiva 2006/112.

61. A tale conclusione non osta nemmeno l'art. 40 della direttiva 2006/112. In base a tale disposizione è considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Questa disposizione ha l'esclusiva finalità di assegnare allo Stato di destinazione il diritto di esigere l'IVA sull'acquisto intracomunitario. Essa nulla dice circa la necessità, o meno, che il bene in questione sia nuovo al momento del suo arrivo in tale Stato.

62. La quarta questione pregiudiziale deve, pertanto, essere risolta nel senso che per valutare, in relazione ad un acquisto intracomunitario, se un mezzo di trasporto è nuovo ai sensi dell'art. 2, n. 2, lett. b), della direttiva 2006/112, si deve fare riferimento al momento della cessione.

20 — V. in proposito anche supra, paragrafi 38 e 39 delle presenti conclusioni.