

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

18 novembre 2010\*

Dans l'affaire C-84/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Regeringsrätten (Suède), par décision du 16 février 2009, parvenue à la Cour le 26 février 2009, dans la procédure

**X**

contre

**Skatteverket,**

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J.N. Cunha Rodrigues, président de chambre, MM. A. Arabadjiev, U. Lohmus (rapporteur), A. Ó Caoimh et M<sup>me</sup> P. Lindh, juges,

\* Langue de procédure: le suédois.

avocat général: M<sup>me</sup> J. Kokott,  
greffier: M<sup>me</sup> C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 avril 2010,

considérant les observations présentées:

- pour X, par M<sup>es</sup> U. Käll, D. Kleist et M. Johansson, advokater,
- pour le Skatteverket, par M<sup>e</sup> C. Olsson, advokat,
- pour le gouvernement suédois, par M<sup>mes</sup> A. Falk et S. Johannesson, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et B. Klein, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou et M<sup>me</sup> P. Dejmek, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 mai 2010,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).
  
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant X au Skatteverket (administration fiscale suédoise) au sujet d'un rescrit fiscal du Skatterättsnämnden (commission du droit fiscal) relatif à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») en Suède sur l'acquisition d'un voilier neuf dans un autre État membre.

### **Le cadre juridique**

#### *La directive 2006/112*

- 3 La directive 2006/112 a abrogé et remplacé, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007, la législation de l'Union existante en matière de TVA, notamment la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

4 Aux termes du onzième considérant de la directive 2006/112:

«Il convient également de taxer, au cours de cette période transitoire, dans les États membres de destination, aux taux et conditions de ces États membres, [...] certaines opérations intracommunautaires [...] de livraisons de moyens de transport neufs effectuées à des particuliers ou à des organismes exonérés ou non assujettis, dans la mesure où ces opérations, à défaut de dispositions particulières, risqueraient de conduire à d'importantes distorsions de concurrence entre les États membres.»

5 L'article 2 de cette directive dispose:

«1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

- a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;
  
- b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre:

[...]

- ii) lorsqu'il s'agit de moyens de transport neufs, par un assujetti ou par une personne morale non assujettie, dont les autres acquisitions ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou par toute autre personne non assujettie;

[...]

2. a) Aux fins du paragraphe 1, point b) ii), sont considérés comme ‘moyens de transport’, les moyens de transport suivants, destinés au transport de personnes ou de marchandises:

[...]

- ii) les bateaux d’une longueur de plus de 7,5 mètres, à l’exception des bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou à l’exercice d’une activité commerciale, industrielle ou de pêche, ainsi que des bateaux de sauvetage et d’assistance en mer et des bateaux affectés à la pêche côtière;

[...]

- b) Ces moyens de transport sont considérés comme ‘neufs’ dans les cas suivants:

[...]

- ii) pour les bateaux, lorsque la livraison est effectuée dans les trois mois après la première mise en service ou que le bateau a navigué un maximum de 100 heures;

[...]

c) Les États membres fixent les conditions dans lesquelles peuvent être établies les données visées au point b).»

6 Conformément à l'article 14, paragraphe 1, de ladite directive, est considérée comme «livraison de biens», le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

7 Aux termes de l'article 20, premier alinéa, de cette même directive:

«Est considérée comme 'acquisition intracommunautaire de biens' l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui de départ de l'expédition ou du transport du bien.»

8 En vertu de l'article 40 de la directive 2006/112, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

9 L'article 68 de cette directive dispose:

«Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée.

L'acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où la livraison de biens similaires sur le territoire de l'État membre est considérée comme effectuée.»

<sup>10</sup> L'article 138 de ladite directive est libellé comme suit:

«1. Les États membres exonèrent les livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens.

2. Outre les livraisons visées au paragraphe 1, les États membres exonèrent les opérations suivantes:

- a) les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés en dehors de leur territoire respectif mais dans la Communauté à destination de l'acquéreur, par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, effectuées pour des assujettis ou pour des personnes morales non assujetties, dont les acquisitions intracommunautaires de biens ne sont pas soumises à la TVA en vertu de l'article 3, paragraphe 1, ou pour toute autre personne non assujettie;

[...]»

*La réglementation nationale*

- 11 Conformément au chapitre 1<sup>er</sup>, article 1<sup>er</sup>, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (mervärdesskattelagen, SFS 1994, n° 200, ci-après la «loi relative à la TVA»), la TVA est due notamment en cas de vente de biens ou de services effectuée sur le territoire suédois dans le cadre d'une activité professionnelle et en cas d'acquisitions intracommunautaires de biens meubles.
  
- 12 Constitue une acquisition intracommunautaire, selon le chapitre 2a, article 2, de cette loi, le fait pour une personne d'acquérir un bien à titre onéreux, lorsque ce bien est transporté vers l'acquéreur par lui-même, par le vendeur ou par un tiers pour leur compte et que le transport a lieu vers la Suède à partir d'un autre État membre.
  
- 13 En vertu du chapitre 2a, article 3, de la loi relative à la TVA, un bien est réputé avoir été acquis dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire si celle-ci porte sur un moyen de transport neuf visé au chapitre 1<sup>er</sup>, article 13a, de ladite loi.
  
- 14 Selon le chapitre 1<sup>er</sup>, article 13a, de cette même loi, sont considérés, notamment, comme moyens de transport neufs les bateaux, sous réserve de quelques exceptions sans incidence pour la présente affaire, dont la longueur dépasse 7,5 mètres, lorsque la vente est effectuée dans les trois mois après la première mise en service ou que le bateau a navigué un maximum de 100 heures avant la vente.
  
- 15 En vertu du chapitre 3, article 30a, de la loi relative à la TVA, sont exonérées de la taxe les ventes de moyens de transport neufs transportés hors de Suède vers un autre État membre par le vendeur, par l'acheteur ou pour leur compte, même si l'acheteur n'est pas enregistré comme assujéti à la TVA.



## Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 16 X, un particulier résidant en Suède, envisage d'acquérir au Royaume-Uni, pour son usage personnel, un voilier neuf dont la longueur est supérieure à 7,5 mètres. Après livraison, X a l'intention de l'utiliser pour des activités de loisir dans l'État membre de livraison pendant une période de trois à cinq mois et, ce faisant, de naviguer avec ce bateau pendant plus de 100 heures. À titre alternatif, ledit bateau pourrait, directement après livraison, être transporté hors du Royaume-Uni et utilisé de façon similaire dans des États membres autres que le Royaume de Suède. Dans les deux hypothèses, ce même bateau serait, après l'utilisation projetée, acheminé par voie maritime jusqu'à sa destination finale en Suède.
- 17 Pour connaître les conséquences fiscales de l'opération envisagée, X a sollicité un rescrit fiscal du Skatterättsnämnden sur la question de savoir si, dans l'une ou l'autre de ces hypothèses, l'acquisition serait taxée en Suède.
- 18 Le Skatterättsnämnden a conclu qu'il fallait, dans les deux cas, considérer que X a effectué une acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, pour laquelle il devrait acquitter la TVA en Suède. Ladite autorité a estimé que le voilier, délivré par le chantier naval, doit être considéré comme un moyen de transport neuf étant donné que, au moment où X obtiendrait le pouvoir de disposer de ce voilier en tant que propriétaire, celui-ci n'aurait pas été utilisé pendant plus de trois mois depuis la première mise en service ou n'aurait pas navigué plus de 100 heures. Le fait que ces conditions ne seraient plus remplies lorsque ledit bateau arrive en Suède serait sans incidence sur cette appréciation. Le Skatterättsnämnden était, en outre, d'avis que le transport commence lors de l'acquisition ou de la délivrance du bateau en cause par le vendeur et que le lieu de l'acquisition intracommunautaire est situé dans l'État membre où ce bateau se trouve au moment où le transport s'achève, en l'occurrence en Suède.

- 19 Estimant que l'acquisition envisagée devrait être taxée comme une livraison effectuée à l'intérieur du Royaume-Uni, X a intenté un recours contre ce rescrit devant le Regeringsrätten. Le Skatteverket a demandé, de son côté, que la juridiction de renvoi confirme ledit rescrit.
- 20 Dans ces conditions, le Regeringsrätten a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Les articles 138 et 20 de la directive [2006/112] doivent-ils être interprétés en ce sens que le transport à partir du territoire de l'État membre d'origine doit avoir commencé dans un certain délai pour que la vente soit exonérée de la taxe et qu'une acquisition intracommunautaire puisse être réputée exister?
  - 2) De façon analogue, lesdits articles doivent-ils être interprétés en ce sens que le transport doit avoir été achevé dans l'État de destination dans un certain délai pour que la vente soit exonérée de la taxe et qu'une acquisition intracommunautaire puisse être réputée exister?
  - 3) La réponse aux première et deuxième questions est-elle affectée par le fait que le bien acquis est un moyen de transport neuf et que l'acquéreur est un particulier dont l'intention, en définitive, est d'utiliser le moyen de transport dans un certain État membre?
  - 4) À quel moment faut-il se placer, en cas d'acquisition intracommunautaire, pour apprécier si un moyen de transport est neuf au sens de l'article 2, paragraphe 2, sous b), de la directive [2006/112]?»

## Sur les questions préjudicielles

### *Sur les première à troisième questions*

- 21 Par ses première à troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que la qualification d'une opération en tant que livraison ou acquisition intracommunautaire dépend du respect d'un certain délai dans lequel le transport du bien en cause à partir de l'État membre de livraison vers l'État membre de destination doit commencer ou s'achever. Cette juridiction souhaite, en particulier, savoir si le fait qu'il s'agit d'un moyen de transport neuf que l'acquéreur, un particulier, a l'intention d'utiliser dans un certain État membre revêt une importance à cet égard.
- 22 À titre liminaire, il convient de rappeler que le régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, instauré par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), est fondé sur l'établissement d'un nouveau fait générateur de la taxe, à savoir l'acquisition intracommunautaire de biens, permettant de transférer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, *Teleos e.a.*, C-409/04, Rec. p. I-7797, points 21, 22 et 36).
- 23 Ainsi, le mécanisme consistant, d'une part, en une exonération, par l'État membre de départ, de la livraison donnant lieu à l'expédition ou au transport intracommunautaire, complétée par le droit à déduction ou le remboursement de la TVA acquittée

en amont dans cet État membre, et, d'autre part, en une taxation, par l'État membre d'arrivée, de l'acquisition intracommunautaire, visait à assurer une délimitation claire des souverainetés fiscales des États membres (voir, en ce sens, arrêt du 6 avril 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, Rec. p. I-3227, point 40).

- 24 En ce qui concerne, en particulier, les règles relatives à l'imposition des acquisitions de moyens de transport neufs, il ressort du onzième considérant de la directive 2006/112, lequel reprend le contenu du onzième considérant de la directive 91/680, qu'elles visent, outre la répartition des compétences fiscales, à éviter les distorsions de concurrence entre les États membres susceptibles de résulter de l'application de taux différents. En effet, en l'absence de régime transitoire, la commercialisation des moyens de transport neufs se cantonnerait aux États membres ayant un faible taux de TVA au détriment des autres États membres et de leurs recettes fiscales. Ainsi que M<sup>me</sup> l'avocat général l'a relevé au point 34 de ses conclusions, le législateur de l'Union a imposé, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous b), ii), de la directive 2006/112, l'acquisition de moyens de transport neufs réalisée non seulement par des assujettis ou des personnes morales non assujetties, mais aussi par des particuliers en raison notamment de la valeur importante et du caractère facilement transportable de ces biens.
- 25 C'est à la lumière de ce contexte et de ces finalités qu'il convient d'interpréter les dispositions visées dans les questions posées à la Cour.
- 26 S'agissant, en premier lieu, de la question de savoir si le transport du bien en cause à destination de l'acquéreur, au sens des articles 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, doit avoir lieu dans un certain délai, il convient de constater, d'emblée, que ces dispositions prévoient des conditions qui doivent être remplies pour qu'une opération soit qualifiée de livraison ou d'acquisition intracommunautaire.

- 27 Ainsi, l'acquisition intracommunautaire d'un bien n'est effectuée et l'exonération de la livraison intracommunautaire ne devient applicable que lorsque le droit de disposer du bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté dans un autre État membre et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, ledit bien a physiquement quitté le territoire de l'État membre de livraison (voir arrêts *Teleos e.a.*, précité, point 42, ainsi que du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 23).
- 28 Or, une livraison intracommunautaire d'un bien et l'acquisition intracommunautaire de celui-ci constituent, en réalité, une seule et même opération économique, si bien qu'il convient de donner aux dispositions mentionnées au point 26 du présent arrêt une interprétation leur conférant une signification et une portée identiques (voir, en ce qui concerne les articles 28 bis, paragraphe 3, premier alinéa, et 28 quater, A, sous a), premier alinéa, de la sixième directive, dont le contenu correspond, respectivement, à celui des articles 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112, arrêt *Teleos e.a.*, précité, points 23 et 34).
- 29 Ensuite, il y a lieu de relever que ni l'article 20, premier alinéa, ni l'article 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ne prévoient dans leur libellé que le transport du bien en cause à destination de l'acquéreur doit commencer ou s'achever dans un quelconque délai pour que ces dispositions soient applicables.
- 30 Imposer un délai précis pour ce transport serait, par ailleurs, contraire à l'économie desdites dispositions ainsi qu'au contexte et aux finalités du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire, tels que rappelés aux points 22 à 24 du présent arrêt.
- 31 En effet, l'application d'un délai dans lequel le transport du bien en cause à destination de l'acquéreur devrait commencer ou s'achever donnerait aux acquéreurs la

possibilité de choisir l'État membre où l'acquisition d'un moyen de transport neuf sera imposée, selon les taux et les conditions qui leur sont le plus favorables. Or, une telle possibilité compromettrait la réalisation de l'objectif du régime transitoire de la TVA applicable au commerce intracommunautaire en ce qu'elle priverait les États membres dans lesquels a effectivement lieu la consommation finale des recettes fiscales qui leur appartiennent. De même, laisser aux acquéreurs un tel choix irait à l'encontre de l'objectif de prévenir des distorsions de concurrence entre les États membres dans le cadre du commerce de moyens de transport neufs.

- 32 L'affaire au principal illustre le non-respect du principe d'imposition dans l'État membre de destination qui se présenterait au cas où un délai précis dans lequel le transport du bien en cause à destination de l'acquéreur devrait commencer ou s'achever s'appliquerait. En effet, si l'interprétation de X, tendant à faire valoir l'existence d'un délai strict pour commencer le transport du bien concerné, était acceptée, il lui suffirait de retarder le transport du bien concerné vers l'État membre de destination pour dissimuler le caractère intracommunautaire de l'opération ou pour modifier la répartition des compétences fiscales en faveur d'un autre État membre que l'État de destination de l'opération intracommunautaire. Dans l'un ou l'autre cas, le Royaume de Suède serait privé de ses recettes fiscales.
- 33 Par conséquent, la qualification d'une opération comme livraison ou acquisition intracommunautaire ne saurait dépendre du respect d'un délai précis dans lequel le transport du bien livré ou acquis devrait commencer ou s'achever. Cependant, pour qu'une telle qualification puisse être effectuée et le lieu d'acquisition déterminé, il convient d'établir un lien temporel et matériel entre la livraison du bien en cause et le transport de celui-ci ainsi qu'une continuité dans le déroulement de l'opération.
- 34 Enfin, cette interprétation ne saurait être remise en cause par l'argument de X selon lequel la réglementation en vigueur au Royaume-Uni prévoit un délai précis, à savoir deux mois, dans lequel le bien concerné doit être transporté hors du territoire

national pour que les autorités de cet État membre s'abstiennent de percevoir la TVA. Il considère que, au cas où le transport du bien en cause n'est pas effectué dans ce délai, la TVA serait due au Royaume-Uni et que, si le Royaume de Suède percevait également la taxe au titre de l'acquisition intracommunautaire, il y aurait une double imposition.

- <sup>35</sup> S'il est certes vrai que les États membres fixent, conformément à l'article 131 de la directive 2006/112, les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels, il n'en demeure pas moins que, dans l'exercice de leurs pouvoirs, les États membres doivent respecter les principes généraux du droit qui font partie de l'ordre juridique de l'Union, au nombre desquels figurent notamment les principes de sécurité juridique et de proportionnalité (voir, en ce sens, arrêts du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.*, C-384/04, Rec. p. I-4191, points 29 et 30, ainsi que du 21 février 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Rec. p. I-771, point 18).
- <sup>36</sup> En particulier, s'agissant du principe de proportionnalité, la Cour a jugé que, conformément à ce principe, les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins possible atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause (voir arrêt du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 46, ainsi que arrêts précités *Teleos e.a.*, point 52, et *Netto Supermarkt*, point 19).
- <sup>37</sup> En outre, les mesures que les États membres adoptent à cette fin ne peuvent être utilisées de manière telle qu'elles remettraient en cause la neutralité de la TVA (voir arrêts du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 59; du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, Rec. p. I-1609, point 92, ainsi que du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 26).

- 38 Il s'ensuit que, si un État membre soumet à la TVA, en raison d'un non-respect du délai de transport prévu dans sa réglementation nationale, une opération remplissant les conditions objectives d'une livraison intracommunautaire, il doit accorder un remboursement de la taxe ainsi acquittée afin d'éviter une double imposition pouvant résulter de l'exercice des compétences par l'État membre de destination. En effet, conformément à l'article 21 du règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 288, p. 1), l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport de biens dans lequel est effectuée une acquisition intracommunautaire exerce sa compétence de taxation, quel que soit le traitement TVA qui a été appliqué à l'opération dans l'État membre de départ de l'expédition ou du transport de biens.
- 39 En ce qui concerne, en second lieu, les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs par des personnes non assujetties à la TVA, il convient de constater que les mêmes considérations s'appliquent quant au délai dans lequel le transport du bien à destination de l'acquéreur doit avoir lieu. L'interprétation confirmant l'absence d'un délai de transport déterminé s'impose dans de telles conditions à plus forte raison puisque, ainsi qu'il a été constaté aux points 31 et 32 du présent arrêt, l'existence d'un délai strict permettrait aux acquéreurs de contourner non seulement l'objectif d'attribuer la recette fiscale à l'État membre où a lieu la consommation finale du bien concerné, mais aussi celui de prévenir des distorsions de concurrence entre les États membres, objectif distinct poursuivi par la réglementation de l'Union relative à la taxation d'acquisitions intracommunautaires de moyens de transport neufs.
- 40 Néanmoins, en vue de donner à la juridiction de renvoi une réponse qui lui soit utile pour trancher le litige dont elle est saisie, il convient de préciser sous quelles conditions l'acquisition d'un moyen de transport neuf effectuée par un particulier ayant l'intention d'utiliser le bien concerné dans un certain État membre devrait être qualifiée comme acquisition intracommunautaire.



- 41 À cet égard, il importe de rappeler la jurisprudence constante selon laquelle les notions qui définissent les opérations taxables dans le cadre du système commun de TVA ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (voir, en ce sens, arrêts du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.*, C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 44, ainsi que du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 41). Ainsi, la qualification d'une livraison ou d'une acquisition intracommunautaire doit également être effectuée sur la base d'éléments objectifs, tels que l'existence d'un mouvement physique des biens concernés entre des États membres (arrêt *Teleos e.a.*, précité, point 40).
- 42 Toutefois, s'agissant de moyens de transport neufs, il y a lieu de constater que l'application de la règle mentionnée au point précédent aux opérations intracommunautaires portant sur de tels biens n'est pas aisée au vu du caractère particulier de ces opérations.
- 43 À cet égard, d'une part, il est difficile de distinguer le transport de moyens de transport de leur utilisation. D'autre part, la qualification de l'opération est compliquée en raison du fait que la TVA au titre de celle-ci doit être acquittée également par un particulier non assujéti, auquel les obligations relatives à la déclaration et à la comptabilité ne s'appliquent pas, si bien qu'un contrôle ultérieur à son égard ne s'avère pas possible. Par ailleurs, en tant que consommateur final, le particulier ne peut pas prétendre au droit à déduction de la TVA même en cas de revente d'un véhicule acquis et a, de ce fait, plus d'intérêt qu'un opérateur économique à se soustraire à la taxe.
- 44 Dans ces conditions, pour pouvoir qualifier une opération d'acquisition intracommunautaire, il est nécessaire d'effectuer une appréciation globale de tous les éléments de fait objectifs qui sont pertinents afin de déterminer si le bien acquis a effectivement quitté le territoire de l'État membre de livraison et, dans l'affirmative, dans quel État membre sa consommation finale interviendra.

- 45 À cet égard, ainsi que M<sup>me</sup> l'avocat général l'a relevé au point 38 de ses conclusions, parmi les éléments susceptibles de présenter une importance certaine figurent, outre le déroulement du transport du bien en cause dans le temps, notamment, le lieu d'immatriculation et d'utilisation habituelle de celui-ci, le lieu du domicile de l'acquéreur ainsi que l'existence ou l'absence de liens que l'acquéreur entretient avec l'État membre de livraison ou avec un autre État membre.
- 46 Dans le cas particulier de l'acquisition d'un voilier, tel qu'envisagé dans l'affaire au principal, peuvent également s'avérer pertinents l'État membre de pavillon ainsi que le lieu où le voilier sera normalement stationné ou ancré et celui de son hivernage.
- 47 En outre, dans le cas particulier de l'acquisition d'un moyen de transport neuf, doivent être prises en compte, dans la mesure du possible, les intentions de l'acquéreur au moment de l'acquisition, pourvu qu'elles soient étayées par des éléments objectifs (voir, par analogie, en ce qui concerne le droit à déduction, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 24; du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 24, ainsi que du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 47). Cela est d'autant plus nécessaire dans le cas où l'acquéreur obtient le pouvoir de disposer du bien en cause comme un propriétaire dans l'État membre de livraison et se charge de le transporter vers l'État membre de destination.
- 48 Toutefois, contrairement à ce que fait valoir X, il ne saurait être exigé, dans le cadre d'une acquisition intracommunautaire, que le transport d'un moyen de transport s'effectue immédiatement après sa livraison, qu'il soit ininterrompu et que le bien en cause ne soit pas utilisé de quelque manière que ce soit avant ou pendant ledit transport.

- 49 En effet, d'une part, imposer de telles conditions rigoureuses laisserait à l'acquéreur la possibilité de choisir dans quel État membre a lieu l'imposition du moyen de transport neuf en cause, ce qui irait à l'encontre de la finalité de la directive 2006/112. D'autre part, ainsi que l'a observé, à juste titre, le gouvernement suédois lors de l'audience, il n'existe aucune raison d'appliquer un traitement fiscal différent selon que le bateau est transporté jusqu'en Suède sur une remorque ou par navigation.
- 50 Ce qui importe, en effet, c'est de déterminer dans quel État membre aura lieu l'utilisation finale et durable du moyen de transport en cause. À cet égard, l'utilisation de celui-ci pendant le transport, même pour les loisirs, ne représente qu'une période tout à fait négligeable par rapport à la durée de vie, en général, d'un moyen de transport.
- 51 Au vu des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux première à troisième questions que les articles 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que la qualification d'une opération en tant que livraison ou acquisition intracommunautaire ne saurait dépendre du respect d'un quelconque délai dans lequel le transport du bien en cause à partir de l'État membre de livraison vers l'État membre de destination devrait commencer ou s'achever. Dans le cas particulier de l'acquisition d'un moyen de transport neuf au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), ii), de cette directive, la détermination du caractère intracommunautaire de l'opération doit s'effectuer par une appréciation globale de toutes les circonstances objectives ainsi que de l'intention de l'acquéreur, pour autant qu'elle soit étayée par des éléments objectifs permettant d'identifier l'État membre dans lequel est envisagée l'utilisation finale du bien concerné.

*Sur la quatrième question*

- 52 Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande à quel moment il faut se placer, en cas d'acquisition intracommunautaire, pour apprécier si un moyen de transport est neuf au sens de l'article 2, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112.
- 53 À cet égard, il convient de constater qu'il résulte du libellé de ladite disposition qu'une telle appréciation doit être effectuée au moment de la livraison du bien en cause et non au moment de l'arrivée de celui-ci dans l'État membre de destination. En effet, pour ce qui est des bateaux, l'article 2, paragraphe 2, sous b), ii), de la directive 2006/112 dispose que ces moyens de transport sont considérés comme neufs lorsque la livraison est effectuée dans les trois mois après la première mise en service ou que le bateau a navigué un maximum de 100 heures.
- 54 Or, conformément à l'article 68, deuxième alinéa, de cette directive, l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée au moment où la livraison de biens similaires sur le territoire de l'État membre est considérée comme effectuée. Aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de ladite directive, est considéré comme «livraison de biens» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.
- 55 Il s'ensuit que le caractère neuf du moyen de transport faisant l'objet de l'acquisition intracommunautaire est déterminé au moment où le droit de disposer de ce bien comme un propriétaire est transféré du vendeur à l'acquéreur.
- 56 Cette interprétation n'est pas affectée par le fait que, en vertu de l'article 40 de la directive 2006/112, le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou

du transport à destination de l'acquéreur. En effet, cette disposition est sans importance pour la détermination du caractère neuf d'un moyen de transport, son objectif résidant dans l'attribution de la compétence fiscale au titre de l'acquisition intracommunautaire à l'État membre de destination.

- 57 Dès lors, il convient de répondre à la quatrième question que, pour apprécier si un moyen de transport faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire est neuf au sens de l'article 2, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112, il faut se placer au moment de la livraison du bien concerné par le vendeur à l'acquéreur.

### Sur les dépens

- 58 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 20, premier alinéa, et 138, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que la qualification d'une opération en tant que livraison ou acquisition intracommunautaire ne saurait dépendre du respect d'un quelconque délai dans lequel le transport du bien en cause à partir de l'État membre de livraison vers l'État membre de**

**destination devrait commencer ou s'achever. Dans le cas particulier de l'acquisition d'un moyen de transport neuf au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous b), ii), de cette directive, la détermination du caractère intracommunautaire de l'opération doit s'effectuer par une appréciation globale de toutes les circonstances objectives ainsi que de l'intention de l'acquéreur, pour autant qu'elle soit étayée par des éléments objectifs permettant d'identifier l'État membre dans lequel est envisagée l'utilisation finale du bien concerné.**

- 2) Pour apprécier si un moyen de transport faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire est neuf au sens de l'article 2, paragraphe 2, sous b), de la directive 2006/112, il faut se placer au moment de la livraison du bien concerné par le vendeur à l'acquéreur.**

Signatures