Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 3 de septiembre de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 148, letra a) — Entrega de bienes — Concepto — Exención — Entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar — Entregas a intermediarios que contratan en nombre propio»

En el asunto C?526/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Lituania), mediante resolución de 30 de septiembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de octubre de 2013, en el procedimiento entre,

«Fast Bunkering Klaip?da» UAB

y

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe, los Sres. J. Malenovský (Ponente) y M. Safjan y la Sra. A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de diciembre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la «Fast Bunkering Klaip?da» UAB, por el Sr. I. Misi?nas, atstovas;

– en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. D. Kriau?i?nas y por las Sras. R. Krasuckait? y D. Stepanien?, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por las Sras. C. Colelli y A. Collabolletta, avvocati dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y A. Steiblyt?, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de marzo de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 148 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la «Fast Bunkering Klaip?da» UAB (en lo sucesivo, «FBK») y la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Inspección tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania) relativo a la situación fiscal, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de unas entregas de combustible a intermediarios que contratan en nombre propio.

Marco jurídico

Derecho internacional

3 El Convenio sobre Aviación Civil Internacional, firmado en Chicago (Estados Unidos) el 7 de diciembre de 1944, ha sido ratificado por todos los Estados miembros de la Unión Europea, aunque ésta no es parte de dicho Convenio. Dicho convenio establece normas aplicables a la matriculación de aeronaves y a las autorizaciones de vuelos.

Derecho de la Unión

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

5 El artículo 14 de la Directiva 2006/112 dispone:

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

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

[...]»

6 El artículo 131 de esta Directiva establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán [...] en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

7 El artículo 146, apartado 1, de la Directiva 2006/112 está redactado así:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;

[...]»

8 El artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 retoma, en términos similares, las disposiciones del artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva. Este artículo 148 dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, [...];

[...]

e) las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado;

f) las entregas, las transformaciones, las reparaciones, el mantenimiento, los fletamentos y los arrendamientos de aeronaves contempladas en la letra e), así como las entregas, los arrendamientos, las reparaciones y el mantenimiento de los objetos incorporados a estas aeronaves o que se utilicen para su explotación;

[...]»

Derecho lituano

9 El artículo 44 de la Ley de la República de Lituania nº IX 751 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Žin, 2002, nº 35 1271), en su versión modificada por la Ley nº X?261, de 21 de junio de 2005 (Žin, 2005, nº 81?2944; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), está redactado así:

«1. Se aplicará el tipo cero del IVA a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques a los que se refiere el artículo 43, apartado 1, de la presente Ley [a saber, los “buques destinados al transporte marítimo de pasajeros o mercancías en rutas internacionales o a la prestación de otros servicios remunerados”] [...]

[...]

3. A efectos de la presente Ley, se considerarán vituallas […] los combustibles y lubricantes. [...]»

Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

10 FBK está inscrita en el registro del IVA en Lituania.

11 Entre el 1 de octubre de 2008 y el 31 de diciembre de 2011, FBK avitualló en combustible, en aguas territoriales lituanas, a buques afectados a la navegación en alta mar. Dicho combustible procedía de Estados terceros y se almacenaba en Lituania en régimen de depósito aduanero. Con arreglo a este régimen, el abono del IVA que gravaba la importación del combustible quedaba suspendido hasta su despacho a libre práctica en la Unión Europea.

12 Cuando FBK recibía un pedido, retiraba el combustible correspondiente del depósito aduanero y efectuaba los trámites necesarios. A continuación el combustible se vendía «franco a

bordo» («free on board»), es decir, sin incluir en el precio gastos de transporte, otros gastos y tasas relacionados ni primas de seguro, y FBK lo cargaba ella misma en los tanques de combustible de los buques.

13 Quienes efectuaban los pedidos a FBK no eran sin embargo los navieros que explotaban los buques, sino unos intermediarios, establecidos en diferentes Estados miembros, a los que FBK facturaba las ventas. Esos intermediarios contrataban en nombre propio, tanto con FBK como con los navieros, comprando a aquélla y revendiendo a éstos. En la vista, el representante de FBK explicó que esos intermediarios nunca procedían a la recepción física de la más mínima cantidad de combustible, pues su papel consistía esencialmente en centralizar los pedidos y en garantizar el pago del combustible entregado. Sólo después de haber cargado el combustible en los tanques de los buques podía determinar FBK la cantidad efectivamente trasvasada y emitir así la correspondiente factura.

14 Partiendo del principio de que la venta del combustible de que se trata estaba exenta de IVA con arreglo a la normativa lituana de transposición del artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112, FBK aplicó un tipo cero del IVA a esas ventas de combustible.

15 A raíz de una inspección fiscal sobre el periodo mencionado en el apartado 11 de la presente sentencia, la Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Inspección tributaria del distrito de Klaip?da) elaboró el 15 de febrero de 2013 un informe en el que indicaba que, a su juicio, como FBK había vendido el combustible de que se trata, no directamente a los navieros, sino a intermediarios que contrataban en nombre propio, procedía considerar que estos últimos habían revendido el combustible a los navieros. Por consiguiente, FBK no podía acogerse a la excepción establecida en el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, ya que esa excepción sólo se aplica en caso de entrega de bienes a navieros que exploten buques destinados al transporte marítimo de pasajeros o mercancías.

16 Mediante resolución de 26 de marzo de 2013, basada en el informe elaborado el 15 de febrero de 2013, la Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija procedió a rectificar la declaración de FBK en un importe de 37 847 771 litas lituanas (LTL), es decir, unos 11 millones de euros, por haber aplicado esta última un tipo cero de IVA a las ventas de combustible controvertidas.

17 El 15 de abril de 2013, FBK presentó ante la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos una reclamación contra la resolución de la Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija.

18 Mediante resolución de 27 de junio de 2013, la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos desestimó esta reclamación por considerar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en sus sentencias Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) y Elmeka (C?181/04 a C?183/04, EU:C:2006:563), la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 para las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar —disposición transpuesta en el Derecho nacional mediante el artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA— sólo puede aplicarse en la última fase de la cadena de comercialización de los bienes de que se trate, cuando se entregan al naviero que los utilizará.

19 El 30 de julio de 2013, FBK interpuso un recurso contra esta resolución ante la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Comisión de litigios tributarios del Gobierno de la República de Lituania).

20 Este órgano jurisdiccional considera que existe una duda sobre si es posible aplicar el

razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en su sentencia Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) a una situación en la que, por una parte, el sujeto pasivo cargaba los bienes de que se trata en los tanques de los buques que los utilizarían y, por otra, existían de hecho controles suficientes para garantizar la utilización efectiva de los bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar. En efecto, según este órgano jurisdiccional, el Tribunal de Justicia había reconocido en su sentencia A (C?33/11, EU:C:2012:482), que la exención establecida en el actual artículo 148, letra f), de la Directiva 2006/112, para las entregas de aeronaves puede aplicarse a entregas anteriores a la última fase de la cadena de comercialización, basándose en que, habida cuenta de la clase de bien de que se trata y de las formalidades de registro y de autorización a las que está subordinada su explotación, no parecía que esa ampliación de la exención pudiera generar para los Estados y los operadores afectados complicaciones inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones, exigida por el actual artículo 131 de la Directiva 2006/112.

21 Dadas estas circunstancias, la Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que las disposiciones de dicho apartado relativas a la exención del IVA son aplicables, además de a los bienes entregados al naviero de un buque afectado a la navegación en alta mar, que los utiliza para su avituallamiento, a los bienes entregados a personas distintas del naviero, es decir, a intermediarios que contratan en nombre propio, cuando el destino definitivo de dichos bienes se conoce de antemano y ha quedado debidamente demostrado en el momento de la entrega y se han presentado pruebas de tales circunstancias a la autoridad tributaria de conformidad con los requisitos legales?».

Sobre la cuestión prejudicial

22 En esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en esta disposición es aplicable a las entregas de bienes destinados al avituallamiento a intermediarios que contratan en nombre propio, cuando, en la fecha de la entrega, el destino definitivo de los bienes se conoce y ha quedado debidamente acreditado y se han presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirman, con arreglo a la normativa nacional.

23 Procede recordar que el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 dispone que estarán exentas de IVA las entregas de bienes destinados al avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera.

24 En primer lugar, es preciso señalar que esta disposición está redactada en los mismos términos que el artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, que ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2006/112.

25 Por consiguiente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva es pertinente, en principio, para interpretar el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112.

26 Pues bien, según esa jurisprudencia, las operaciones de avituallamiento de buques afectados a la navegación en alta mar están exentas porque se asimilan a operaciones de exportación (sentencia Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, apartado

21).

27 En consecuencia, al igual que la exención establecida para las operaciones de exportación se aplica exclusivamente a las entregas finales de bienes exportados efectuadas por el propio vendedor o por cuenta de éste, la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 no puede extenderse a las entregas de tales bienes efectuadas en una fase de comercialización anterior (véase, en este sentido, la sentencia Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, apartado 22).

28 Por lo demás, contribuye a corroborar esta conclusión el hecho de que la extensión de la exención a fases anteriores a la entrega final de los bienes al naviero que los utilizará para el avituallamiento de sus buques requeriría que los Estados implantaran mecanismos de control y de vigilancia con objeto de verificar el destino definitivo de los bienes entregados con exención del impuesto. Lejos de suponer una simplificación administrativa, esos mecanismos se traducirían, para los Estados y para los operadores afectados, en complicaciones inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones, exigida por el artículo 131 de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia Velker International Oil Company, C?185/89, EU:C:1990:262, apartado 24).

29 De ello se deduce que, para acogerse a la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112, la entrega de los bienes destinados al avituallamiento debe hacerse al naviero que los utilizará para los buques afectados a la navegación en alta mar explotados por él y, por consiguiente, debe tener lugar en la fase final de la cadena de comercialización de esos bienes.

30 Por lo tanto, es preciso analizar si una entrega de bienes destinados al avituallamiento hecha a intermediarios que contratan en nombre propio, como los del litigio principal, cumple los requisitos formulados en los apartados anteriores.

31 A este respecto procede señalar que la Directiva 2006/112 no emplea el concepto de intermediario que contrata en nombre propio.

32 Dicho esto, el artículo 14, apartado 2, letra c), de esta Directiva dispone que la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta tendrá la consideración de entrega de bienes.

33 Ahora bien, un contrato de comisión constituye, en principio, un acuerdo por el que un intermediario se compromete a realizar en nombre propio, pero por cuenta de un tercero, una o varias operaciones jurídicas.

34 En consecuencia, a efectos del artículo 148, letra a) de la Directiva 2006/112, una entrega de bienes destinados al avituallamiento a intermediarios que contratan en nombre propio debe distinguirse de una entrega a los navieros que utilizarán tales bienes para los buques que explotan, incluso en el caso de que los intermediarios actúen por cuenta de esos navieros.

35 Así, una entrega de bienes a un intermediario que contrata en nombre propio no tiene lugar en la última fase de la cadena de comercialización de esos bienes, ya que se supone que el intermediario los adquiere, no para utilizarlos, sino para revenderlos a un tercero.

36 De ello se deduce que una entrega de bienes destinados al avituallamiento a intermediarios que contratan en nombre propio, como los del litigio principal, no puede considerarse, en principio, una entrega como la que se contempla en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 y, por tanto, no puede acogerse a la exención establecida en esta disposición.

37 El Tribunal de Justicia ha reconocido no obstante, en relación con el artículo 15, apartado 6, de la Sexta Directiva, cuyo contenido es idéntico al del artículo 148, letra f), de la Directiva 2006/112, que la exención establecida en dicha disposición puede aplicarse a la entrega de una aeronave a un operador que, sin ser él mismo una «compañía de navegación aérea que se dedica esencialmente al tráfico internacional remunerado», adquiere esa aeronave para su utilización exclusiva por una compañía de esa naturaleza, sin transferir a la misma el poder de disponer de la aeronave como propietario, siempre que esa utilización sea conocida y debidamente demostrada. A este respecto, el Tribunal de Justicia puso de relieve que la comprobación del carácter efectivo de esa utilización no puede generar para los Estados miembros y los operadores afectados complicaciones inconciliables con la aplicación correcta y simple de las exenciones, habida cuenta de la clase de bien de que se trata y de las formalidades de registro y de autorización a las que está subordinada su explotación (véase, en este sentido, la sentencia A, C?33/11, EU:C:2012:482, apartados 56 y 57).

38 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esta jurisprudencia es pertinente para la interpretación del artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 y si puede dar lugar a que se aplique dicha disposición a las entregas de bienes destinados al avituallamiento a intermediarios que contratan en nombre propio, cuando, en la fecha de la entrega, el destino definitivo de los bienes se conoce y ha quedado debidamente acreditado y se han presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirman, con arreglo a la normativa nacional.

39 A este respecto procede recordar, con carácter preliminar que, en el apartado 53 de la sentencia A (C?33/11, EU:C:2012:482), el Tribunal de Justicia indicó expresamente que no procedía transponer las soluciones a las que llegó la sentencia Velker International Oil Company (C?185/89, EU:C:1990:262) sobre la interpretación del artículo 15, apartado 4, de la Sexta Directiva, disposición cuyo texto es idéntico al del artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112, a la interpretación del artículo 15, apartado 6, de la Sexta Directiva IVA, cuyo texto es idéntico al del artículo 148, letra f), de la Directiva 2006/112.

40 A continuación es preciso señalar que, si bien es cierto que las exenciones establecidas en las letras a) y f) del artículo 148 de la Directiva 2006/112 tienen en común que su aplicación dependerá de la utilización que se dé a los bienes de que se trate, no es menos cierto que los bienes que allí se mencionan, a saber, el combustible en el primer supuesto y una aeronave en el segundo, tienen naturalezas radicalmente diferentes, de modo que una eventual analogía entre esos dos regímenes de exención no se impone en absoluto.

41 Por otra parte, las exenciones del IVA establecidas en el artículo 148 de la Directiva 2006/112 constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión, que deben recibir, por tanto, una interpretación y una aplicación uniformes en toda la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Unterpertinger, C?212/01, EU:C:2003:625, apartado 34).

42 Así, en su sentencia A (C?33/11, EU:C:2012:482), para llegar a la conclusión de que la exención de que se trataba podía aplicarse a la entrega de una aeronave efectuada en las condiciones precisadas en el apartado 37 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia se basó en particular en la existencia de unas normas aplicables a la matriculación de aeronaves y a las autorizaciones de vuelos vigentes en todos los Estados miembros, principalmente a causa de la pertenencia de todos estos Estados al Convenio sobre Aviación Civil Internacional mencionado en

el apartado 3 de la presente sentencia.

43 Pues bien, no se ha acreditado que existan en todos los Estados miembros normas o mecanismos de autorización comunes que permitan garantizar la utilización efectiva por parte de los buques afectados a la navegación en alta mar de los bienes destinados a su avituallamiento.

44 De ello se deduce que no sería posible garantizar la aplicación uniforme del artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 sin poner en peligro el objetivo de simplificación administrativa, mencionado en el apartado 28 de la presente sentencia, si esta disposición debiera interpretarse en el sentido de que se aplica a las entregas de bienes a operadores económicos que no son navieros que exploten buques afectados a la navegación en alta mar, pero que los adquieren con vistas a su utilización exclusiva por dichos navieros, y ello aunque ese destino se conozca y haya quedado debidamente acreditado y se hayan presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional.

45 Por consiguiente, incluso en el caso de que ciertos Estados, como parece ser el caso de la República de Lituania, hubieran implantado individualmente mecanismos destinados a garantizar la utilización efectiva por parte de los buques afectados a la navegación en alta mar de los bienes destinados a su avituallamiento, la jurisprudencia citada en el apartado 37 de la presente sentencia no puede considerarse pertinente para interpretar el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112.

46 Se deduce de las consideraciones expuestas que la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 no es aplicable, en principio, a las entregas a intermediarios que contratan en nombre propio, aunque en la fecha de la entrega se conozca y haya quedado debidamente acreditado el destino definitivo de los bienes y se hayan presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional.

47 Dicho esto, los autos del procedimiento ante el Tribunal de Justicia y las explicaciones ofrecidas en la vista por el representante de FBK revelan que, en el asunto examinado en el litigio principal, la propia FBK cargaba directamente el combustible en los tanques de los buques a los que dicho combustible estaba destinado. A continuación, esta empresa presentaba la correspondiente factura a los intermediarios que contrataban en nombre propio, ya que sólo podía determinar la cantidad exacta de combustible entregado al terminar de cargarlo.

48 En tales circunstancias, no cabe excluir que la transmisión de la propiedad del combustible a esos intermediarios no se produzca hasta el momento en que se termina de cargarlo. Si ello es así —y verificarlo corresponde al órgano jurisdiccional remitente—, procede señalar que esa transmisión de propiedad se produjo no antes del momento en que los navieros que explotaban los buques se vieron facultados para disponer de hecho del combustible como si fueran sus propietarios.

49 En efecto, como la Abogado General ha indicado en los puntos 42 a 44 de sus conclusiones, a partir del momento en que se carga un combustible en el tanque de combustible de un buque, normalmente se supone que el naviero que explota el buque queda facultado para disponer de hecho de ese combustible como si fuera su propietario.

50 Por consiguiente, procede hacer constar que, en tales circunstancias, aunque, según las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, la propiedad del combustible se haya transmitido formalmente a los intermediarios y se suponga que estos últimos contrataban en nombre propio, en ningún momento esos intermediarios estuvieron en condiciones de disponer de las cantidades entregadas, pues quienes ostentaban la facultad de disponer de ellas eran los navieros que explotaban los buques desde el momento en que FBK cargó el combustible.

51 Ahora bien, para que una operación pueda calificarse de entrega de bienes a una persona en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, es preciso que esa operación tenga como consecuencia facultar a dicha persona para que disponga de hecho de los bienes como si fuera su propietario. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el concepto de «entrega de bienes» mencionado en dicha disposición no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencia Evita?K, C?78/12, EU:C:2013:486, apartado 33 y jurisprudencia citada).

52 De ello se deduce que, en el supuesto al que se ha hecho alusión en el apartado 48 de la presente sentencia, las operaciones efectuadas por un operador económico como FBK no podrían calificarse de entregas a intermediarios que contratan en nombre propio, sino que deberían considerarse entregas realizadas directamente a los navieros que explotan los buques y, como tales, susceptibles de acogerse a la exención establecida en el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112.

53 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en esta disposición no es aplicable, en principio, a las entregas a intermediarios que contratan en nombre propio de bienes destinados al avituallamiento, aunque en la fecha de la entrega se conozca y haya quedado debidamente acreditado el destino definitivo de esos bienes y se hayan presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional. No obstante, en circunstancias como las del asunto examinado en el litigio principal, esta exención puede aplicarse si la transmisión a tales intermediarios de la propiedad de los bienes que se trata en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable se produjo no antes del momento en que los navieros que explotaban los buques afectados a la navegación en alta mar se vieron facultados para disponer de hecho de esos bienes como si fueran sus propietarios, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

El artículo 148, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la exención establecida en esta disposición no es aplicable, en principio, a las entregas a intermediarios que contratan en nombre propio de bienes destinados al avituallamiento, aunque en la fecha de la entrega se conozca y haya quedado debidamente acreditado el destino definitivo de esos bienes y se hayan presentado a la administración fiscal pruebas que lo confirmen, con arreglo a la normativa nacional. No obstante, en circunstancias como las del asunto examinado en el litigio principal, esta exención puede

aplicarse si la transmisión a tales intermediarios de la propiedad de los bienes de que se trata en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable se produjo no antes del momento en que los navieros que explotaban los buques afectados a la navegación en alta mar se vieron facultados para disponer de hecho de esos bienes como si fueran sus propietarios, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.