

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

3 settembre 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettera a) – Cessione di beni – Nozione – Esenzione – Cessioni di beni destinati all'approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare – Cessioni a intermediari che agiscono in nome proprio»

Nella causa C-526/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Mokestinis gin? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Lituania), con decisione del 30 settembre 2013, pervenuta in cancelleria il 7 ottobre 2013, nel procedimento

«Fast Bunkering Klaipėda» UAB

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, K. Jürimäe, J. Malenovský (relatore), M. Safjan e A. Prechal, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 dicembre 2014,

considerate le osservazioni presentate:

- per la «Fast Bunkering Klaipėda» UAB, da I. Misiūnas, atstovas;
- per il governo lituano, da D. Kriaušis, R. Krasuckaitė e D. Stepanienė, in qualità di agenti;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da C. Colelli e A. Collabолletta, avvocati dello Stato;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e A. Steiblytė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 marzo 2015,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune

d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Fast Bunkering Klaip?da» UAB (in prosiegua: la «FBK») e la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania), in merito alla posizione giuridica relativamente all'imposta sul valore aggiunto (IVA) della fornitura di carburante effettuata a intermediari che agiscono in nome proprio.

Contesto normativo

Il diritto internazionale

3 La convenzione relativa all'aviazione civile internazionale, firmata a Chicago (Stati Uniti) il 7 dicembre 1944, è stata ratificata da tutti gli Stati membri dell'Unione europea; quest'ultima tuttavia non ne è parte contraente. Tale convenzione prevede segnatamente norme relative all'immatricolazione degli aeromobili nonché alle autorizzazioni di voli.

Il diritto dell'Unione

4 La direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2007, la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosiegua: la «sesta direttiva»).

5 L'articolo 14 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«1. Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita.

(...)».

6 L'articolo 131 della direttiva in parola così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano (...) 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».

7 L'articolo 146, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 recita:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;

(...)».

8 L'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 riprende, in termini analoghi, le disposizioni dell'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva. Tale articolo 148 prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca (...)

(...)

e) le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento degli aeromobili utilizzati da compagnie di navigazione aerea che praticano essenzialmente il trasporto internazionale a pagamento;

f) le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni degli aeromobili di cui alla lettera e) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti in essi incorporati o destinati al loro servizio;

(...)».

Il diritto lituano

9 L'articolo 44 della legge della Repubblica di Lituania n. IX? 751, del 5 marzo 2002, relativa all'imposta sul valore aggiunto (Žin., 2002, n. 35?1271), come modificata dalla legge n. X-261, del 21 giugno 2005 (Žin., 2005, n. 81?2944; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«1. Sono tassate all'aliquota dello 0% le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento delle navi di cui all'articolo 43, paragrafo 1, della presente legge [ossia le "navi marittime, destinate al trasporto internazionale di passeggeri e/o di merci e/o alla prestazione di altri servizi a titolo oneroso"] (...)

(...)

3. Ai sensi della presente legge, sono considerati beni destinati all'approvvigionamento (...) il combustibile (carburante) e i lubrificanti (...)».

Fatti e questione pregiudiziale

10 La FBK è identificata ai fini dell'IVA in Lituania.

11 Tra il 1° ottobre 2008 e il 31 dicembre 2011 la FBK ha rifornito di carburante, nelle acque territoriali lituane, navi adibite alla navigazione in alto mare. Il carburante di cui trattasi proveniva da paesi terzi ed era immagazzinato in Lituania in regime di deposito doganale. In applicazione di tale regime la riscossione dell'IVA dovuta per l'importazione di tale carburante era sospesa fino all'immissione in libera pratica di quest'ultimo nell'Unione europea.

12 Quando la FBK riceveva un ordine, il rispettivo carburante veniva prelevato dal deposito doganale e la FBK espletava le formalità necessarie. Il carburante veniva poi venduto «franco a bordo», vale a dire senza le spese di trasporto e le altre spese e tasse ivi afferenti, nonché senza le assicurazioni, e la FBK stessa lo caricava nei serbatoi delle navi.

13 Tuttavia, gli ordini erano inviati alla FBK non dagli armatori bensì da intermediari stabiliti in vari Stati membri, ai quali la FBK fatturava le vendite. Tali intermediari agivano in nome proprio nei

confronti sia della FBK che degli armatori di tali navi, acquistando dalla prima e rivendendo a questi ultimi. In udienza, il rappresentante della FBK ha chiarito che detti intermediari non prendevano mai fisicamente in consegna il benché minimo quantitativo di carburante, poiché il loro ruolo era essenzialmente quello di raggruppare gli ordini e di garantire il pagamento del carburante fornito. Solo dopo aver caricato il carburante nei serbatoi delle navi, la FBK era in condizione di determinare il quantitativo effettivamente trasferito e di emettere così la rispettiva fattura.

14 Partendo dal principio che la vendita del carburante di cui trattasi era esente dall'IVA, in applicazione della normativa lituana di recepimento dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, la FBK ha applicato a tali forniture di carburante un'aliquota IVA dello 0%.

15 In seguito ad un controllo fiscale riguardante il periodo menzionato al punto 11 della presente sentenza, la Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato tributario del distretto di Klaipėda) in data 15 febbraio 2013, ha predisposto un rapporto nell'ambito del quale essa indica di considerare che, siccome il carburante di cui trattasi non è stato venduto direttamente dalla FBK agli armatori, bensì a intermediari che agiscono in nome proprio, si deve ritenere che questi ultimi abbiano rivenduto il carburante ai suddetti armatori. Di conseguenza, la FBK non avrebbe potuto applicare l'esenzione prevista dall'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in quanto tale esenzione si applica soltanto in caso di cessione di beni nei confronti degli armatori di navi marittime destinate al trasporto internazionale di passeggeri e/o di merci.

16 Con decisione del 26 marzo 2013, sulla base del rapporto predisposto il 15 febbraio 2013, la Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija ha proceduto alla rettifica della dichiarazione della FBK per un importo pari a 37 847 771 litas lituani (LTL), ovvero all'incirca EUR 11 milioni, per quanto riguarda l'applicazione di un'aliquota IVA dello 0% alle forniture controverse di carburante.

17 Il 15 aprile 2013, la FBK ha presentato un reclamo contro la decisione della Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija presso il Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.

18 Con decisione del 27 giugno 2013, la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ha respinto tale reclamo con la motivazione che, secondo la giurisprudenza della Corte derivante dalle sentenze *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) ed *Elmeka* (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), l'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 per le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento di navi adibite alla navigazione in alto mare, di cui l'articolo 44, paragrafo 1, della legge sull'IVA costituisce il recepimento, può essere applicata soltanto all'ultimo stadio della catena di approvvigionamento dei beni di cui trattasi, al momento della loro fornitura all'armatore che ne farà uso.

19 Il 30 luglio 2013 la FBK ha presentato un ricorso avverso tale decisione dinanzi alla Mokestiniai ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania).

20 Tale giudice ritiene che sussista un dubbio sulla questione se sia possibile applicare il ragionamento seguito dalla Corte nella sentenza *Velker International Oil Company* (C-185/89, EU:C:1990:262) a una situazione in cui, da un lato, i beni di cui trattasi sono caricati da un soggetto passivo nei serbatoi delle navi che ne faranno uso e in cui, dall'altro, di fatto, esistevano controlli sufficienti che consentivano di garantire l'uso effettivo dei beni destinati all'approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare. Infatti, nella sentenza A (C-33/11, EU:C:2012:482), la Corte avrebbe riconosciuto che l'esenzione di cui all'attuale articolo 148, lettera f), della direttiva 2006/112, per le cessioni di aeromobili possa essere applicata a

cessioni anteriori allo stadio finale della catena di approvvigionamento, adducendo segnatamente come motivazione che, tenuto conto del tipo di beni di cui trattasi nonché, in particolare, dei meccanismi di registrazione e di autorizzazione ai quali la sua gestione è subordinata, siffatta estensione dell'esenzione non sembra tale da comportare per gli Stati e gli operatori interessati costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni prescritta dall'attuale articolo 131 della direttiva 2006/112.

21 In tale contesto, la Mokestinis? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, debba essere interpretato nel senso che il disposto di detto articolo concernente l'esenzione dall'IVA si applica non solo alle cessioni di beni all'armatore di una nave adibita alla navigazione in alto mare, il quale utilizza detti beni per approvvigionare la nave, ma anche a cessioni diverse da quelle effettuate nei confronti dell'armatore della nave, ossia a cessioni ad intermediari che agiscono in nome proprio, qualora, al momento della cessione, la destinazione finale dei beni sia già conosciuta e debitamente fissata e all'autorità tributaria siano fornite le relative prove, conformemente alle prescrizioni di legge».

Sulla questione pregiudiziale

22 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione è applicabile alle cessioni di beni destinati all'approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

23 Va ricordato che l'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che siano esentate dall'IVA le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca.

24 Va anzitutto rilevato che tale disposizione è redatta negli stessi termini dell'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva che la direttiva 2006/112 ha abrogato e sostituito.

25 Di conseguenza, la giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva, in linea di principio, è rilevante ai fini dell'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112.

26 Orbene, secondo tale giurisprudenza, le operazioni di approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esentate in quanto sono equiparate ad operazioni all'esportazione (sentenza *Velker International Oil Company*, C?185/89, EU:C:1990:262, punto 21).

27 Di conseguenza, come l'esenzione prevista per le operazioni all'esportazione si applica esclusivamente alle cessioni finali di beni esportati dal venditore o per suo conto, così l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 non può essere estesa alle cessioni di tali beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore (v., in tal senso, sentenza *Velker International Oil Company*, C?185/89, EU:C:1990:262, punto 22).

28 Una conclusione del genere è d'altronde corroborata dalla circostanza che l'estensione dell'esenzione agli stadi che precedono la cessione finale dei beni all'armatore delle navi che li

userà per il loro approvvigionamento richiederebbe che gli Stati organizzino meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che i beni ceduti in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Lungi dal comportare una semplificazione amministrativa, questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 131 della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, punto 24).

29 Ne consegue che, per beneficiare dell'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, una cessione di beni destinati all'approvvigionamento deve essere effettuata nei confronti dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare che ne farà uso e, pertanto, deve intervenire nello stadio finale della catena di approvvigionamento di tali beni.

30 Occorre altresì esaminare se una cessione di beni destinati all'approvvigionamento nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, soddisfi le condizioni enunciate ai punti precedenti.

31 A tal riguardo, va rilevato che la direttiva 2006/112 non ricorre alla nozione di intermediario che agisce in nome proprio.

32 Ciò posto, emerge dall'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), di tale direttiva che il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita deve essere considerato una cessione di beni.

33 Orbene, un contratto di commissione costituisce, in linea di principio, un accordo con cui un intermediario si impegna a compiere, in nome proprio ma per conto di un terzo, una o più operazioni giuridiche.

34 Di conseguenza, una cessione di beni destinati all'approvvigionamento effettuata nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche quando questi ultimi agiscono per conto degli armatori che li useranno, deve essere tenuta distinta, ai fini dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, da una cessione effettuata nei confronti di suddetti armatori.

35 Pertanto, una cessione di beni effettuata nei confronti di un intermediario che agisce in nome proprio non interviene nell'ultimo stadio della catena di approvvigionamento di tali beni, poiché si presume che quest'ultimo li acquisti non per usarli bensì per rivenderli ad un terzo.

36 Ne consegue che una cessione di beni destinati all'approvvigionamento effettuata nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, in linea di principio, non può essere considerata una cessione come quella di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 e quindi beneficiare dell'esenzione prevista da tale disposizione.

37 La Corte ha tuttavia ammesso, seppure nel contesto dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, le cui disposizioni sono riprese in modo quasi identico all'articolo 148, lettera f), della direttiva 2006/112, che l'esenzione prevista in tale disposizione può applicarsi alla cessione di un aeromobile a un operatore che non è esso stesso una compagnia di navigazione aerea che pratica essenzialmente il trasporto aereo internazionale a pagamento, ma che acquista tale aeromobile per l'uso esclusivo di quest'ultimo da parte di una siffatta compagnia senza trasferire a quest'ultima il potere di disporre dell'aeromobile come proprietario qualora tale uso sia conosciuto e debitamente fissato. A tal riguardo, la Corte ha segnatamente sottolineato che, tenuto conto del tipo di bene di cui trattasi nonché, in particolare, dei meccanismi di registrazione e di autorizzazione cui la sua gestione è subordinata, la verifica dell'uso effettivo di detto aeromobile non è atta a comportare, per gli Stati e per gli operatori interessati, costrizioni inconciliabili con la

corretta e semplice applicazione delle esenzioni (v., in tal senso, sentenza A, C?33/11, EU:C:2012:482, punti 56 e 57).

38 Il giudice del rinvio si chiede se tale giurisprudenza sia rilevante ai fini dell'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 e se essa possa condurre all'applicazione di predetta disposizione a cessioni di beni destinati all'approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio qualora la destinazione finale degli stessi beni, alla data della cessione, sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

39 A tal riguardo, va preliminarmente ricordato che, al punto 53 della sentenza A (C?33/11, EU:C:2012:482), la Corte ha espressamente rilevato che, per quanto riguarda l'interpretazione dell'articolo 15, punto 6, della sesta direttiva, disposizione con un testo identico a quello dell'articolo 148, lettera f), della direttiva 2006/112, non occorre applicare le soluzioni adottate nella sentenza *Velker International Oil Company* (C?185/89, EU:C:1990:262) a proposito dell'interpretazione dell'articolo 15, punto 4, della sesta direttiva, disposizione con un testo identico all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112.

40 Va poi evidenziato che, sebbene le esenzioni previste all'articolo 148, lettere a) e f), della direttiva 2006/112, abbiano in comune che la loro applicazione dipende dall'uso che sarà fatto dei beni interessati, rimane nondimeno il fatto che i beni contemplati, ossia carburante nella prima ipotesi e un aeromobile nella seconda, sono di natura radicalmente diversa, sicché un'eventuale analogia tra i due regimi di esenzione ad essi corrispondenti non s'impone affatto.

41 Peraltro, le esenzioni dall'IVA di cui all'articolo 148 della direttiva 2006/112 costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione che, conseguentemente, devono essere oggetto di un'interpretazione ed applicazione uniformi in tutta l'Unione (v., in tal senso, sentenza *Unterperinger*, C?212/01, EU:C:2003:625, punto 34).

42 Nella sentenza A (C?33/11, EU:C:2012:482), la Corte, per giungere alla conclusione che l'esenzione di cui trattasi poteva essere applicata alla cessione di un aeromobile effettuata alle condizioni precisate al punto 37 della presente sentenza, si è quindi segnatamente fondata sull'esistenza di norme relative all'immatricolazione nonché alle autorizzazioni di voli esistenti in tutti gli Stati membri a causa, in particolare, dell'appartenenza di tutti questi Stati alla convenzione relativa all'aviazione civile internazionale menzionata al punto 3 della presente sentenza.

43 Orbene, non è dimostrato che in tutti gli Stati membri esistano norme o meccanismi di autorizzazione comuni che consentano di garantire l'uso effettivo dei beni destinati all'approvvigionamento da parte delle navi adibite alla navigazione in alto mare.

44 Ne deriva che l'applicazione uniforme dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 non potrebbe essere garantita, senza rimettere in discussione l'obiettivo della semplificazione amministrativa menzionato al punto 28 della presente sentenza, qualora tale disposizione dovesse essere interpretata nel senso che si applica a cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori economici che non sono armatori di navi adibite alla navigazione in alto mare, ma che li acquistano ai fini dell'uso esclusivo da parte di tali armatori, e ciò anche qualora tale destinazione sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

45 Di conseguenza, anche qualora taluni Stati, come sembra essere avvenuto per la Repubblica di Lituania, abbiano singolarmente istituito meccanismi volti a garantire l'uso effettivo dei beni destinati all'approvvigionamento da parte delle navi adibite alla navigazione in alto mare, la giurisprudenza esposta al punto 37 della presente sentenza non può essere considerata

rilevante ai fini dell'interpretazione dell'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112.

46 Da quanto precede risulta che l'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le rispettive prove siano presentate all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale.

47 Ciò posto, emerge dal fascicolo di cui dispone la Corte nonché dai chiarimenti forniti in udienza dal rappresentante della FBK che, nel procedimento principale, la FBK stessa caricava il carburante direttamente nei serbatoi delle navi alle quali tale combustibile era destinato. Essa inviava poi la rispettiva fattura ad intermediari che agiscono in nome proprio, giacché solo in seguito al caricamento poteva essere determinato il quantitativo esatto del carburante in tal modo fornito.

48 Ciò premesso, non può essere escluso che il trasferimento della proprietà del carburante a tali intermediari si realizzi soltanto in seguito al caricamento. Ove così fosse, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, va rilevato che un siffatto trasferimento della proprietà è avvenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, come se ne fossero i proprietari.

49 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 42 a 44 delle sue conclusioni, a partire dal momento in cui il carburante viene caricato nel serbatoio di una nave, si presume normalmente che il suo armatore sia autorizzato a disporne, di fatto, come se ne fosse il proprietario.

50 Di conseguenza, si deve constatare che, in siffatte condizioni, sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante sia stata formalmente trasferita agli intermediari e si presuma che questi ultimi abbiano agito in nome proprio, in nessun momento tali intermediari sono stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti, poiché il potere di disporre è appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante ad opera della FBK.

51 Orbene, affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione di beni effettuata nei confronti di una persona ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, è necessario che detta operazione abbia prodotto l'effetto di autorizzare tale persona a disporne, di fatto, come se ne fosse il proprietario. Invero, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di «cessione di beni», contenuta in tale disposizione, non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse il proprietario (sentenza *Evita-K*, C-778/12, EU:C:2013:486, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

52 Ne consegue che, nell'ipotesi citata al punto 48 della presente sentenza, le operazioni realizzate da un operatore economico, come la FBK, non possono essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare che costituiscono cessioni effettuate direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112.

53 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati all'approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni

sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale. Tuttavia, in circostanze come quelle del procedimento principale, detta esenzione può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

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

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

L'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista in tale disposizione, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati all'approvvigionamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale. Tuttavia, in circostanze come quelle del procedimento principale, detta esenzione può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il lituano.