

## Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

4 maggio 2017 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 148, lettera d) – Esenzione – Prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi adibite alla navigazione in alto mare e del loro carico – Carico e scarico effettuati da un subappaltatore per conto di un intermediario»

Nella causa C-33/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia), con decisione del 15 gennaio 2016, pervenuta in cancelleria il 20 gennaio 2016, nel procedimento avviato da

**A Oy**

con l'intervento di:

**Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,**

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da J. Malenovský (relatore), facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, M. Safjan e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: I. Illéssy, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 20 ottobre 2016,

considerate le osservazioni presentate:

- per A Oy, da R. Nyrhinen e M. Pokkinen;
- per il governo finlandese, da H. Leppo, in qualità di agente;
- per il governo ellenico, da E. Tsaousi e K. Nasopoulou, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman e M. de Ree, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska e B. Majczyna, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da M. Owsiany-Hornung e P. Aalto, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 7 dicembre 2016,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia promossa dalla società A Oy in ordine alla fondatezza di un parere preliminare adottato dalla Keskusverolautakunta (Commissione fiscale centrale, Finlandia) e secondo il quale i servizi di carico e scarico su una nave o a partire da una nave, realizzati da un subappaltatore che li fattura all'impresa contraente e non direttamente all'armatore, non possono beneficiare dell'esenzione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 La 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU 1991, L 376, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), conteneva l'articolo 15, il quale prevedeva quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

1. le cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto fuori della Comunità;

(...)

5. cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

(...)

8. le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al paragrafo 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico;

(...)».

4 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112, entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

5 L'articolo 28 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale».

6 L'articolo 131 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [del titolo IX] si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e 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 Il capo 7 del titolo IX di tale direttiva è intitolato «Esenzioni connesse ai trasporti internazionali». Esso comprende l'articolo 148 della citata direttiva, il quale così recita:

«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, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo;

(...)

c) le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni delle navi di cui alla lettera a) nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio;

d) le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alla lettera c), direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) e del loro carico;

(...)».

Diritto finlandese

8 L'articolo 71, punto 3, dell'Arvonlisäverolaki 1501/1993 (legge 1501/1993 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 30 dicembre 1993, nella sua versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguo: l'«AVL»), prevede quanto segue:

«L'imposta non viene riscossa sulle vendite seguenti:

(...)

3) la vendita alle persone di servizi su una nave o un aereo che prende parte al trasporto internazionale in occasione dei loro trasferimenti all'estero, nonché la vendita di servizi destinati a sopperire ai bisogni di una siffatta nave o del suo carico».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

9 A è una controllata della società B Oy. Essa esercita le proprie attività in due porti, nei quali fornisce prestazioni di carico e scarico, di stiva, di agenzia nautica e di spedizione.

10 Tra le prestazioni fornite da A figurano il carico e lo scarico di navi adibite alla navigazione in alto mare e che assicurano l'esercizio di un'attività commerciale. In pratica, il carico e lo scarico sono effettuati da un subappaltatore che li fattura ad A, che li riaddebita al suo committente, il quale, a seconda dei casi, può essere B, il detentore delle merci, il caricatore, l'impresa di spedizioni o l'armatore. Le informazioni dettagliate concernenti la nave e il carico di cui trattasi vengono trasmesse al subappaltatore e vengono menzionate sia sulla fattura ricevuta da A sia su quella emessa da tale società.

11 A ha presentato un'istanza di interpello alla Commissione fiscale centrale al fine di sapere se, in applicazione dell'articolo 71, punto 3, dell'AVL, le operazioni di carico e scarico effettuate in subappalto per conto dei suoi clienti potessero essere esentate dall'IVA.

12 Con decisione del 1° ottobre 2014 la Commissione fiscale centrale ha comunicato ad A che i servizi di carico e scarico non dovevano essere considerati servizi esenti dall'IVA ai sensi dell'articolo 71, punto 3, dell'AVL, il quale traspone l'articolo 148, lettere a), c) e d), della direttiva 2006/112, poiché le prestazioni di servizi erogate per le navi operanti nel trasporto internazionale o per il loro carico possono essere esentate dall'IVA solo ove intervengano nello stadio finale di commercializzazione dei servizi di cui trattasi. Orbene, nell'ipotesi contemplata nella domanda, i servizi di carico e scarico sono forniti in uno stadio anteriore.

13 A ha impugnato tale decisione dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia) adducendo che essa viola l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112, in quanto tale disposizione deve essere interpretata nel senso che le prestazioni di servizi direttamente connesse, per la loro natura, ai bisogni di una nave e del suo carico, come i servizi di carico e scarico, devono essere esentate dall'IVA, indipendentemente dalla persona che vende o che acquista tali prestazioni.

14 Nella sua difesa l'amministrazione tributaria finlandese si è fondata in particolare sulla sentenza della Corte del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), per sostenere che l'esenzione dall'IVA prevista dalla citata disposizione si applica soltanto nello stadio finale di commercializzazione dei servizi di cui trattasi.

15 Il giudice del rinvio ritiene tuttavia che detta sentenza non consenta di rispondere alla questione se, quando dalla natura stessa del servizio di cui trattasi risulta che esso è direttamente connesso ai bisogni delle navi adibite alla navigazione in alto mare e del loro carico, sia necessario, affinché si applichi l'esenzione dell'IVA, che tale servizio sia fatturato direttamente all'armatore.

16 È in tale contesto che il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che il carico e lo scarico di una nave costituiscono prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni del carico delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva in parola.

2) Se l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 – tenuto conto del punto 24 della sentenza [del 14 settembre 2006, Elmeka, da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563], in base al quale l'esenzione prevista nella disposizione in parola non poteva essere estesa a prestazioni effettuate in uno stadio commerciale anteriore – debba essere interpretato nel senso che esso si applica anche alla prestazione di servizi qui controversa, nell'ambito della quale il servizio erogato al primo stadio di fatturazione da un subappaltatore di A comprende un servizio sostanzialmente destinato in via diretta al carico, che A riaddebita all'impresa di spedizioni o di trasporto.

3) Se l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 – tenuto conto del punto 24 [di detta sentenza], secondo cui l'esenzione prevista nella disposizione in parola si applicava unicamente alle prestazioni di servizi fornite all'armatore – debba essere interpretato nel senso che l'esenzione ivi prevista non può trovare applicazione quando la prestazione è resa al detentore del carico, quale l'esportatore o l'importatore del bene di cui trattasi».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

17 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che i servizi di carico e scarico su o verso una nave o a partire dal quest'ultima sono servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni del carico delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva.

18 In via preliminare, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112, sono esentate dall'IVA le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alla lettera c) di tale articolo, direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi di cui alla lettera a) di detto articolo e del loro carico.

19 Pertanto, risulta dal tenore letterale di detto articolo 148, lettera d), che, per configurarsi come uno di tali «servizi diversi», tale disposizione richiede, da un lato, che i servizi in parola siano direttamente destinati a sopperire ai bisogni di una nave e del suo carico e, dall'altro, che tale nave sia una di quelle indicate all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva.

20 Per quanto riguarda la seconda di tali due condizioni, il giudice del rinvio sembra considerare che, nella controversia oggetto del procedimento principale, essa sia soddisfatta, circostanza che lo stesso giudice deve verificare.

21 Per quanto riguarda la prima condizione, occorre rilevare che l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 non precisa come debba essere intesa l'espressione «direttamente destinati a sopperire ai bisogni di una nave e del suo carico». Ciò posto, occorre interpretare tale espressione alla luce del contesto nel quale si inserisce tale articolo 148, lettera d).

22 A tal riguardo, va osservato che l'articolo 148, lettera c), della direttiva 2006/112, a cui l'articolo 148, lettera d), di tale direttiva rinvia espressamente, è diretto, al pari di quest'ultimo, a esentare servizi connessi al trasporto marittimo internazionale e fa riferimento, per designare tali servizi, alle stesse navi, ossia quelle di cui al punto a) di tale medesimo articolo. Essendo tali due disposizioni così simili e complementari, è opportuno interpretare l'espressione «direttamente destinati a sopperire ai bisogni di una nave e del suo carico» prendendo in considerazione l'impianto sistematico delle disposizioni dell'articolo 148, lettera c), di detta direttiva.

23 Orbene, si deve osservare che l'articolo 148, lettera c), della direttiva 2006/112 esenta, segnatamente, le locazioni, le riparazioni e le manutenzioni qualora queste ultime riguardino un oggetto destinato al funzionamento di una nave di cui alla lettera a) di tale articolo. In sostanza, tale articolo 148, lettera c), fa assurgere dunque a requisito l'esistenza di un nesso tra la prestazione di servizi effettuata e l'utilizzo della nave interessata (v., in tal senso, sentenza del 4 luglio 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punto 21).

24 I servizi di carico e scarico soddisfano tale requisito. Infatti, il trasporto di carichi rappresenta una forma comune di utilizzo delle navi adibite alla navigazione in alto mare. Orbene, affinché un carico possa essere trasportato e una nave possa dunque essere utilizzata, è necessario che detto carico sia caricato a bordo di tale nave nel porto di partenza per poi essere scaricato nel porto di arrivo.

25 Pertanto, si deve ritenere che tali servizi siano direttamente destinati a sopperire ai bisogni del carico di una nave di cui all'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112 e, nei limiti in cui sono indispensabili al funzionamento della nave che trasporta tale carico, siano parimenti

direttamente destinati a sopperire ai bisogni di tale nave.

26 Ciò premesso, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che i servizi di carico e scarico su o verso una nave o a partire da quest'ultima sono servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva.

*Sulle questioni seconda e terza*

27 Con la seconda e terza questione pregiudiziale, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che sono esentate soltanto le prestazioni aventi ad oggetto le operazioni di carico e di scarico a bordo o a partire da una nave di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di un tale servizio, o se siano parimenti esentate le prestazioni effettuate a uno stadio anteriore, come una prestazione fornita da un subappaltatore a un operatore economico che la riaddebita successivamente a un'impresa di spedizioni o a un'impresa di trasporto. Il giudice del rinvio chiede inoltre se detto articolo 148, lettera d), debba essere interpretato nel senso che sono parimenti esentate le prestazioni di carico e scarico fornite al detentore di tale carico, quale l'esportatore o l'importatore dello stesso.

28 In primo luogo, occorre rilevare che l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 non fa riferimento, relativamente alle prestazioni di servizi che esso ha ad oggetto, a uno stadio particolare della loro catena di commercializzazione, né indica la persona a cui tali prestazioni dovrebbero essere fatturate. Di conseguenza, il testo di tale disposizione, da solo, non consente di ritenere che siano escluse dal beneficio dell'esenzione, dalla stessa previsto, le prestazioni di servizi che non intervengono nello stadio finale della commercializzazione o quelle fatturate a un intermediario.

29 Date tali circostanze, occorre esaminare se una tale esclusione possa risultare dal contesto nel quale si inserisce l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112.

30 A tal riguardo, conformemente all'articolo 131 della direttiva 2006/112 che riprende in termini analoghi la prima frase dell'articolo 15 della sesta direttiva, l'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve poter essere attuata dagli Stati membri con modalità che consentano la sua applicazione corretta e semplice, nonché la prevenzione di ogni possibile evasione, elusione e abuso.

31 Orbene, in un tale contesto, la Corte ha considerato, al punto 24 della sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), a cui fa riferimento il giudice del rinvio, che l'esenzione prevista all'articolo 15, punto 8, della sesta direttiva, il cui tenore letterale è riprodotto in termini identici all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112, si applica soltanto alle operazioni che intervengono nello stadio finale della commercializzazione del servizio in parola.

32 Tuttavia, occorre ricordare che, nel caso particolare delle cause riunite sfociate nella sentenza del 14 settembre 2006, Elmeka (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), l'oggetto del contendere era costituito dalle prestazioni di trasporto di carburante effettuate per conto di un committente che vendeva successivamente tale carburante agli armatori. Di conseguenza, diverse operazioni dovevano essere materialmente eseguite prima che avvenisse l'utilizzo di tali prestazioni di servizi per i fini di cui all'articolo 15, punto 8, della sesta direttiva, dal momento che un tale utilizzo diventa certo soltanto quando il carburante viene fornito agli armatori delle navi che lo utilizzeranno. Di conseguenza, la Corte ha constatato, in tale sentenza, che l'estensione

dell'esenzione prevista in stadi anteriori della commercializzazione di tale servizio avrebbe richiesto l'istituzione di meccanismi di controllo e di sorveglianza per accertare che detto carburante raggiunga la sua destinazione finale. Orbene, tali meccanismi si sarebbero tradotti in costrizioni che sarebbero state inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

33 Una tale giurisprudenza, adeguata alle peculiarità delle cause che hanno dato luogo alla citata sentenza, che riguardavano prestazioni di servizi che potevano essere sviate dalla loro finalità, non può essere applicata alle situazioni in cui, tenuto conto della sua natura, la finalità di una prestazione di servizi può essere considerata certa nel momento in cui quest'ultima è concordata. Infatti, in simili situazioni, l'applicazione corretta e semplice dell'esenzione di cui all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 è garantita senza che sia richiesta l'istituzione di meccanismi di controllo e di sorveglianza.

34 È quanto avviene per i servizi di carico e scarico, come quelli oggetto del procedimento principale. Infatti, dalla risposta alla prima questione emerge che stabilire se questi ultimi soddisfano i requisiti per l'applicazione dell'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 dipende unicamente dal tipo di nave sulla quale, verso la quale o a partire dalla quale i carichi e gli scarichi devono essere effettuati. Pertanto, l'utilizzo che viene fatto di tali servizi può essere dato per certo nel momento in cui sono concordate le loro modalità di esecuzione.

35 Poiché nessun altro elemento particolare può giustificare che l'applicazione dell'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera d), della suddetta direttiva sia limitata allo stadio finale della catena di commercializzazione dei servizi di cui trattasi, occorre constatare che tale esenzione si applica, per quanto riguarda i servizi di carico e scarico, quali quelli oggetto del procedimento principale, non solo alle prestazioni che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di tali servizi, ma anche a quelle effettuate a uno stadio anteriore.

36 Tale conclusione è peraltro avvalorata dall'obiettivo perseguito dall'articolo 148 della direttiva 2006/112.

37 Infatti, come risulta dal titolo del capo 7 del titolo IX di tale direttiva, l'obiettivo perseguito da quest'ultimo è quello di promuovere il trasporto internazionale di merci o di persone. Orbene, interpretare l'esenzione prevista dall'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 nel senso che essa si applica soltanto all'ultimo stadio della catena di commercializzazione dei servizi di carico e scarico contrasterebbe con un tale obiettivo, poiché, dal momento che ogni intermediario di tale catena è indotto a trasferire sui propri clienti il costo finanziario del versamento dell'acconto IVA, tale interpretazione comporterebbe un rincaro dei prezzi praticati nel trasporto internazionale, senza tuttavia che un tale rincaro sia giustificato dalla necessità di garantire la corretta e semplice applicazione di tale esenzione.

38 In secondo luogo, per quanto riguarda le operazioni di carico e scarico fornite a un operatore economico, ma riaddebitate a un altro operatore, come un'impresa di spedizioni o di trasporti, è pacifico che, da un lato, si presume che ogni operatore economico agisca in nome proprio. Dall'altro, quando una persona accetta di pagare, per conto terzi, la fattura di una prestazione di servizi, si può ritenere che la stessa partecipi alla realizzazione di tale prestazione.

39 Orbene, in forza dell'articolo 28 della direttiva 2006/112, qualora un soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

40 Ne consegue che, quando una prestazione di carico e scarico fornita a un operatore economico è riaddebitata a un'impresa di spedizioni o di trasporti, si deve ritenere, salvo

dimostrare che tale impresa non ha agito in nome proprio, che sia stata realizzata una nuova prestazione di servizi, la quale ha avuto come effetto quello di modificare, nella catena di commercializzazione di tali servizi, il rango della prestazione anteriormente fornita.

41 Tuttavia, tale circostanza, di per sé, non può rimettere in discussione l'applicazione, ai servizi di carico e scarico, dell'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112. Infatti, poiché, come risulta dal punto 35 della presente sentenza, l'esenzione prevista da tale disposizione si applica a tali servizi indipendentemente dallo stadio della catena di commercializzazione nel quale interviene la prestazione di cui trattasi, l'interposizione di una prestazione supplementare in tale catena non influisce sull'applicazione di detta esenzione.

42 In terzo luogo, per quanto riguarda l'applicabilità dell'esenzione prevista all'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 alle prestazioni di carico e scarico che sono fornite ai detentori dei carichi di cui trattasi, poiché, come appena ricordato, essa è applicabile ai servizi di carico e scarico indipendentemente dallo stadio della catena di commercializzazione nel quale interviene la prestazione di cui trattasi, siffatte prestazioni possono essere esentate a condizione di far parte di tale catena di commercializzazione.

43 Orbene, a tal riguardo, come sottolineato dal giudice del rinvio, la Corte ha dichiarato, al punto 24 della sentenza del 14 settembre 2006, *Elmeka* (da C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), che la catena di commercializzazione del servizio su cui vertevano le cause che hanno dato luogo a tale sentenza terminava quando detto servizio era fornito all'armatore della nave interessata.

44 Tuttavia, tale soluzione deve anche essere collocata nel suo contesto. Infatti, tali cause vertevano su prestazioni di trasporto di carburante per l'approvvigionamento. Dal momento che prestazioni siffatte miravano a rispondere ai bisogni delle navi interessate senza essere direttamente correlate ai carichi trasportati, il loro costo non poteva dunque essere trasferito, in quanto tale, ai detentori di tali carichi.

45 Per contro, in caso di prestazioni di carico e scarico, essendo queste ultime direttamente correlate ai carichi trasportati e dunque il loro costo trasferibile, in quanto tale, sui detentori di tali carichi, la fornitura di tali prestazioni a detti detentori deve essere considerata come facente sempre parte della catena di commercializzazione di dette prestazioni. Di conseguenza, prestazioni siffatte possono essere esentate in forza dell'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112.

46 Ciò premesso, occorre rispondere alla seconda e terza questione dichiarando che l'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, da un lato, possono essere esentate non solo le prestazioni che hanno ad oggetto operazioni di carico e scarico a bordo o a partire da una nave di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di un tale servizio, ma anche le prestazioni effettuate in uno stadio anteriore, come la prestazione fornita da un subappaltatore a un operatore economico che la riaddebita successivamente a un'impresa di spedizioni o a un'impresa di trasporti e, dall'altro, possono parimenti essere esentate le prestazioni di carico e scarico fornite al detentore di tale carico, quale l'esportatore o l'importatore di quest'ultimo.

Sulle spese

47 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 (Ottava Sezione) dichiara:

**1) L'articolo 148, lettera d), 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 i servizi di carico e scarico su o verso una nave o a partire da quest'ultima sono servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva.**

**2) L'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, da un lato, possono essere esentate non solo le prestazioni che hanno ad oggetto operazioni di carico e scarico a bordo o a partire da una nave di cui all'articolo 148, lettera a), di tale direttiva che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di un tale servizio, ma anche le prestazioni effettuate in uno stadio anteriore, come la prestazione fornita da un subappaltatore a un operatore economico che la riaddebita successivamente a un'impresa di spedizioni o a un'impresa di trasporti e, dall'altro, possono parimenti essere esentate le prestazioni di carico e scarico fornite al detentore di tale carico, quale l'esportatore o l'importatore di quest'ultimo.**

Firme

\* Lingua processuale: il finlandese.