Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

8 novembre 2012 *

«Sesta direttiva IVA — Applicazione — Codice doganale comunitario — Merci provenienti da un paese terzo e vincolate al regime del deposito doganale nel territorio di uno Stato membro — Trasformazione delle merci in regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione — Vendita delle merci e nuova sottoposizione delle stesse al regime del deposito doganale — Permanenza nel medesimo deposito doganale per la durata dell'insieme delle operazioni — Cessione di beni effettuata a titolo oneroso nel territorio nazionale — Fatto generatore dell'IVA»

Nella causa C-165/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovacchia), con decisione del 22 marzo 2011, pervenuta in cancelleria il 4 aprile 2011, nel procedimento

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

contro

Profitube spol. s r.o.,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel e M. Safjan (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, da V. Paňko, in qualità di agente;

— per la Profitube spol. s r.o., da M. Čižmárik, advokát;

— per il governo slovacco, da B. Ricziová, in qualità di agente;

— per il governo ceco, da M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e P. Pecho, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: lo slovacco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 maggio 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario (GU L 302, pag. 1), come modificato dal regolamento (CE) n. 648/2005 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 aprile 2005 (GU L 117, pag. 13; in prosieguo: il «codice doganale»), nonché sull'interpretazione della 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), come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004 (GU L 168, pag. 35; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia pendente tra il Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direzione delle imposte della Repubblica slovacca; in prosieguo: il «Daňové riaditeľstvo») e la Profitube spol. s r.o. (in prosieguo: la «Profitube»), società con sede a Košice (Slovacchia), in ordine al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») relativa alla vendita di merci provenienti da un paese terzo e collocate in un deposito doganale sito nel territorio della Repubblica slovacca, successivamente vincolate al regime di deposito doganale e di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Il codice doganale

3 Il codice doganale è stato abrogato e sostituito dal regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che istituisce il codice doganale comunitario (codice doganale aggiornato) (GU L 145, pag. 1). Tuttavia, in considerazione dell'epoca dei fatti oggetto della controversia di cui al procedimento principale, quest'ultima continua ad essere disciplinata dal codice doganale.

4 L'articolo 3 del codice doganale enunciava quanto segue:

«1. Il territorio doganale della Comunità comprende:

(...)

— il territorio della Repubblica slovacca,

(...)

3. Fanno parte del territorio doganale della Comunità le acque territoriali, le acque marittime interne e lo spazio aereo degli Stati membri e dei territori di cui al paragrafo 2, ad eccezione delle acque territoriali, delle acque marittime interne e dello spazio aereo appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità».

5 L'articolo 84, paragrafo 1, del codice doganale era così formulato:

«Ai fini degli articoli da 85 a 90:

a) quando viene utilizzata la formulazione "regime sospensivo" si intende che essa si applica, nel caso di merci non comunitarie, ai seguenti regimi:

(...)

— deposito doganale,

— perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione,

(...)».

6 L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, del codice doganale prevedeva quanto segue:

«1. Il regime del deposito doganale consente l'immagazzinamento in un deposito doganale di:

a) merci non comunitarie, senza che tali merci siano soggette ai dazi all'importazione e alle misure di politica commerciale;

(...)

2. Per "deposito doganale" s'intende qualsiasi luogo, autorizzato dall'autorità doganale e sottoposto al suo controllo, in cui le merci possono essere immagazzinate alle condizioni stabilite».

7 L'articolo 99, primo e secondo comma, del codice doganale così disponeva:

«Il deposito doganale può essere un deposito pubblico o un deposito privato.

Si intende per:

— "deposito pubblico" un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci;

— "deposito privato" un deposito doganale destinato unicamente ad immagazzinare merci del depositario».

8 L'articolo 114, paragrafi 1 e 2, lettera a), del codice doganale così enunciava:

«1. Fatto salvo l'articolo 115, il regime di perfezionamento attivo consente di sottoporre a lavorazione sul territorio doganale della Comunità, per far subire loro una o più operazioni di perfezionamento:

a) merci non comunitarie destinate ad essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale;

(...)

2. S'intende per:

a) sistema della sospensione: il regime di perfezionamento attivo nella forma prevista al paragrafo 1, lettera a)».

La sesta direttiva

9 La sesta direttiva è stata abrogata e sostituita dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1). Tuttavia, in considerazione dell'epoca dei fatti oggetto della controversia di cui al procedimento principale, quest'ultima continua ad essere disciplinata dalla sesta direttiva.

10 L'articolo 2 della sesta direttiva prevedeva quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

11 L'articolo 3, paragrafi 1-3, della sesta direttiva così recitava:

«1. Ai sensi della presente direttiva, si considera:

— "territorio di uno Stato membro": l'interno del paese quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei paragrafi 2 e 3;

— "Comunità" e "territorio della Comunità": l'interno degli Stati membri quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei paragrafi 2 e 3;

— "territorio terzo" e "paese terzo"; ogni territorio diverso da quelli definiti nei paragrafi 2 e 3 come l'interno di uno Stato membro.

2. Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, l'"interno del paese" corrisponde al campo d'applicazione del [Trattato CE], quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo [299 CE].

3. Sono esclusi dall'interno del paese i seguenti territori nazionali:

— Repubblica federale di Germania:

— isola di Helgoland,

territorio di Buesingen;

— Regno di Spagna:

— Ceuta,

Melilla;

— Repubblica italiana:

— Livigno,

Campione d'Italia,

le acque nazionali del Lago di Lugano.

Sono parimenti esclusi dall'interno del paese i seguenti territori nazionali:

— Regno di Spagna:

— isole Canarie;

— Repubblica francese:

— Dipartimenti d'oltremare;

— Repubblica ellenica:

— Άγιο Όπος».

12 Ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, si considera «cessione di bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

13 L'articolo 7, paragrafi 1-3, primo comma, della sesta direttiva così disponeva:

«1. Si considera "importazione di un bene":

a) l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli [23 CE e 24 CE] ovvero, se si tratta di un bene oggetto del [Trattato CECA], che non è in libera pratica;

b) l'entrata nella Comunità di un bene proveniente da un territorio terzo, diverso dai beni di cui alla lettera a).

2. L'importazione di un bene è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità.

3. In deroga al paragrafo 2, se un bene di cui al paragrafo 1, lettera a) è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d), o in un regime di ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione o in un regime di transito esterno, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi».

14 Ai sensi dell'articolo 10, paragrafi 1-3, primo comma, della sesta direttiva:

«1. Si considera

a) fatto generatore dell'imposta: il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

b) esigilibità dell'imposta: il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.

(...)

3 Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Quando i beni sono assoggettati, al momento del loro ingresso nella Comunità, ad uno dei regimi di cui all'articolo 7, paragrafo 3, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi».

15 Nella versione risultante dall'articolo 28 quater, parte E, punto 1, della sesta direttiva, l'articolo 16 di quest'ultima, intitolato «Esenzioni particolari connesse con il traffico internazionale di merci», al suo paragrafo 1 disponeva quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni fiscali comunitarie, gli Stati membri, con riserva della consultazione di cui all'articolo 29, possono prendere misure particolari per esentare le operazioni seguenti o alcune di esse, a condizione che non mirino ad una utilizzazione e/o ad un consumo finale e che l'importo dell'[IVA], dovuto all'atto dello svincolo dai regimi o dell'uscita dalle situazioni di cui ai punti da A ad E, corrisponda all'importo dell'imposta che sarebbe stato dovuto se ognuna di tali operazioni fosse stata oggetto di imposta all'interno del paese:

(...)

B. le cessioni di beni destinati ad essere:

(...)

c) immessi in un regime di deposito doganale o in un regime di perfezionamento attivo;

(...)

I luoghi di cui alle lettere a), b), c) e d) sono quelli definiti tali dalle disposizioni doganali comunitarie in vigore;

(...)

D. le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate:

a) nei luoghi di cui al punto B, lettere da a) a d), conservando una delle situazioni di cui alle stesse lettere;

b) nei luoghi di cui al punto B, lettera e) conservando, all'interno del paese, la situazione di cui alla medesima lettera.

Quando si avvalgono della facoltà di cui alla lettera a) per le operazioni effettuate in depositi doganali, gli Stati membri adottano le misure necessarie per assicurare la definizione di regimi di deposito non doganale che consentano l'applicazione delle disposizioni di cui alla lettera b) alle stesse operazioni riguardanti i beni di cui all'allegato J e effettuate in tali depositi non doganali;

(...)».

Il diritto nazionale

16 Ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 1, della Costituzione della Repubblica slovacca, ciascuno individuo può far valere i propri diritti, in modo conforme alla legge, dinanzi a un tribunale indipendente e imparziale.

17 La legge n. 222/2004, del 6 aprile 2004, sull'imposta sul valore aggiunto (n. 1/2004 Z. z.), nella sua versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), è diretta a trasporre la sesta direttiva nell'ordinamento giuridico slovacco.

18 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della suddetta legge prevede che la cessione di merci a titolo oneroso effettuata nel territorio nazionale da un soggetto passivo sia soggetta all'IVA.

19 L'articolo 2, paragrafo 2, lettera a), della medesima legge enuncia che, ai fini dell'IVA, si intende per territorio nazionale quello della Repubblica slovacca.

20 L'articolo 8, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'IVA dispone che si considera cessione di beni la cessione di un bene materiale che comporta una modifica del diritto di proprietà.

21 Ai sensi dell'articolo 12 della suddetta legge, si intende per importazione di merci l'introduzione nel territorio dell'Unione europea di merci provenienti dal territorio di paesi terzi e, all'atto dell'importazione di merci nel territorio nazionale, si applicano all'imposta le disposizioni della normativa doganale, sempre che tale legge non disponga altrimenti.

22 A termini dell'articolo 13, paragrafo 1, lettera a), della medesima legge, il luogo della cessione di beni, se la cessione avviene mediante spedizione o trasporto di beni, è il luogo in cui il bene si trova al momento della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, fatta salva l'eccezione di cui ai paragrafi 1, lettera b), e 2 di detto articolo, nonché all'articolo 14 di tale legge.

23 L'articolo 18, paragrafo 2, della legge sull'IVA prevede che, se una merce importata, all'atto della sua introduzione nel territorio dell'Unione, è posta in custodia temporanea o collocata in una zona franca o un deposito franco, oppure è vincolata al regime di deposito doganale, al regime del perfezionamento attivo, al regime di ammissione temporanea con esonero totale dai dazi all'importazione, oppure se è ammessa nel mare territoriale, il luogo di importazione sia lo Stato membro nel quale cessano tali misure doganali.

24 L'articolo 19, paragrafo 1, della citata legge prevede che l'IVA diventi esigibile il giorno della cessione delle merci, ossia il giorno in cui l'acquirente acquisisce il diritto di disporre delle merci come proprietario.

25 L'articolo 69, paragrafo 1, della medesima legge enuncia che il soggetto passivo che cede merci o presta servizi nel territorio nazionale è debitore dell'IVA.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

26 Risulta dall'ordinanza di rinvio e dalle osservazioni sottoposte alla Corte che il Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (amministrazione tributaria per determinati soggetti passivi; in prosieguo: il «Daňový úrad») ha effettuato un accertamento fiscale in materia di IVA nei confronti della Profitube per i mesi di luglio, agosto, settembre e ottobre del 2005 nonché per i mesi di gennaio, febbraio, aprile, maggio e dicembre del 2006.

27 Da tale accertamento fiscale è emerso che, durante il periodo sottoposto ad accertamento, la società SSIM a.s., con sede a Košice, ha importato dall'Ucraina prodotti semilavorati in acciaio, ovverosia bobine laminate a caldo, che ha venduto alla Profitube. Tali bobine, immagazzinate in un deposito doganale pubblico utilizzato da quest'ultima e sito nel territorio della Repubblica slovacca, sono state vincolate al regime di deposito doganale, ai sensi dell'articolo 98 del codice doganale.

28 Le suddette bobine laminate a caldo sono state successivamente vincolate al regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, ai sensi dell'articolo 114 del codice doganale, per essere trasformate in profilati d'acciaio.

29 La Profitube ha venduto tali profilati d'acciaio (in prosieguo: le «merci di cui trattasi») alla società Mercurius s. r.o., con sede a Košice e registrata quale soggetto passivo ai fini dell'IVA (in prosieguo: la «vendita controversa»). Le merci di cui trattasi sono state nuovamente vincolate al regime di deposito doganale. La Profitube ha ritenuto che la vendita controversa non fosse soggetta all'IVA.

30 Per tutta la durata di tali operazioni, effettuate nel corso degli esercizi fiscali relativi agli anni 2005 e 2006, le merci di cui trattasi sono rimaste nel medesimo deposito doganale pubblico.

31 Con decisione del 27 giugno 2006 il Daňový úrad ha dichiarato che, non avendo corrisposto l'IVA sulla vendita controversa, la Profitube aveva violato l'articolo 69, paragrafo 1, della legge sull'IVA, in combinato disposto con gli articoli 2, paragrafi 1, lettera a), e 2, lettera a), 8, paragrafo 1, lettera a), 13, paragrafo 1, lettera a), e 19, paragrafo 1, di tale legge.

32 A tal riguardo, il Daňový úrad ha affermato che, con la vendita di merci immagazzinate in un deposito doganale pubblico sito nel territorio della Repubblica slovacca, la Profitube aveva effettuato una cessione di merci che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'IVA, era soggetta all'imposta.

33 Con decisioni del 25 ottobre 2007 il Daňové riaditeľstvo ha confermato le decisioni del Daňový úrad.

34 Con sentenza del 23 luglio 2008 il Krajský súd v Bratislave (Corte regionale di Bratislava) ha accolto il ricorso presentato dalla Profitube avverso le decisioni del Daňové riaditeľstvo e ha rinviato la causa dinanzi a quest'ultimo. In particolare, il Krajský súd v Bratislave ha dichiarato che i beni provenienti da un paese terzo, per poter essere soggetti all'IVA, devono essere immessi in libera pratica.

35 A seguito dell'appello interposto dal Daňové riaditeľstvo avverso tale sentenza, il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca), con sentenza del 20 ottobre 2009, ha riformato la sentenza del Krajský súd v Bratislave dichiarando che un deposito doganale sito nel territorio di uno Stato membro costituisce giuridicamente parte di tale territorio. Il Daňové riaditeľstvo poteva quindi legittimamente ritenere che la vendita controversa costituisse una cessione di beni a titolo oneroso effettuata nel territorio nazionale, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'IVA. Inoltre, le merci di cui trattasi non avrebbero formato oggetto di un'importazione, ai sensi dell'articolo 12 della medesima legge.

36 La Profitube ha impugnato la sentenza del Najvyšší súd Slovenskej republiky dinanzi all'Ústavný súd Slovenskej republiky (Corte costituzionale della Repubblica slovacca). Con sentenza del 27 ottobre 2010 quest'ultimo giudice ha annullato la sentenza del Najvyšší súd Slovenskej republiky e ha rinviato la causa dinanzi allo stesso giudice affinché statuisse nuovamente.

37 L'Ústavný súd Slovenskej republiky ha affermato che il Najvyšší súd Slovenskej republiky aveva violato il diritto fondamentale della Profitube alla tutela giurisdizionale, ai sensi dell'articolo 46, paragrafo 1, della Costituzione della Repubblica slovacca, nonché il suo diritto ad un equo processo, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950. In particolare, il giudice di cassazione ha rilevato che il Najvyšší súd Slovenskej republiky non aveva esaminato la questione dell'applicazione dell'articolo 12 della legge sull'IVA, ai sensi del quale, in caso di importazione, la normativa doganale deve prevalere su tale legge.

38 Ciò considerato, il Najvyšší súd Slovenskej republiky ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se – in una situazione in cui, negli anni 2005 e 2006, in un deposito doganale pubblico sito nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea sono stati importati, da un importatore di tale Stato membro, beni provenienti dal territorio di uno Stato non appartenente all'Unione europea (Ucraina), beni successivamente trasformati in detto deposito doganale in regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, e in cui il prodotto finale invece di essere immediatamente esportato, ai sensi dell'articolo 114 del [codice doganale], è stato ceduto, in quello stesso deposito, dal soggetto che l'ha trasformato ad un'altra società di detto Stato membro, la quale dal suddetto deposito doganale non l'ha immesso in libera pratica, ma lo ha in seguito ricollocato in regime di deposito doganale – alla menzionata vendita di beni in quello stesso deposito doganale si applichi sempre e soltanto la normativa doganale comunitaria oppure se la situazione giuridica, con la vendita di cui trattasi, abbia subìto una modificazione tale da far sì che detta operazione rientri già nel regime della [sesta direttiva], cioè se sia possibile, per le finalità del regime dell'[IVA] ai sensi della sesta direttiva, considerare un deposito doganale pubblico, sito sul territorio di uno degli Stati membri, quale parte del territorio della Comunità, segnatamente del territorio di quello Stato membro, ai sensi della definizione di cui all'articolo 3 della sesta direttiva.

2) Se sia possibile valutare la situazione supra ricordata alla luce della dottrina dell'abuso di diritto elaborata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea e relativa all'applicazione della sesta direttiva [sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609] nel senso che la [Profitube], con la cessione dei beni nel deposito doganale pubblico sito nel territorio della Repubblica slovacca, ha già realizzato una cessione di beni a titolo oneroso nel territorio nazionale.

3) Qualora la prima questione sia risolta affermativamente, nel senso che l'operazione in parola vada sottoposta al regime della sesta direttiva, se tale operazione costituisca il fatto generatore dell'imposta

   a) collegato all'esigibilità dell'imposta, ai sensi dell'articolo 10, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva, in quanto una cessione di beni ha avuto luogo in un deposito doganale sito nel territorio della Repubblica slovacca, oppure

   b) in quanto, successivamente all'importazione dei beni da un paese terzo (articolo 10, paragrafo 3, della sesta direttiva), ossia durante la loro permanenza nel detto deposito doganale, il regime doganale è venuto meno con la cessione dei beni depositati ad un'altra persona di uno Stato membro.

4) Se gli scopi della sesta direttiva formulati nel suo preambolo, in particolare gli scopi [dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio del 1994 (GATT)] [Accordo che figura nell'allegato 1A dell'Accordo che istituisce l'Organizzazione mondiale del commercio (OMC), approvato dalla decisione 94/800/CE del Consiglio, del 22 dicembre 1994, relativa alla conclusione a nome della Comunità europea, per le materie di sua competenza, degli accordi dei negoziati multilaterali dell'Uruguay Round (1986-1994) (GU L 336, pag. 1)] siano soddisfatti, qualora una cessione di beni importati da un paese terzo nel deposito doganale, successivamente ivi trasformati e ceduti ad un'altra persona di tale Stato membro in un deposito doganale, sito nel territorio di uno Stato membro della Comunità europea, non sia sottoposta al regime dell'[IVA] in detto Stato membro».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima e terza

39 Con le questioni prima e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede in sostanza se, qualora merci provenienti da un paese terzo siano state vincolate al regime di deposito doganale in uno Stato membro, siano state successivamente trasformate in regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione e siano state poi vendute e vincolate nuovamente al regime di deposito doganale, rimanendo per la durata dell'insieme di tali operazioni nel medesimo deposito doganale sito nel territorio di tale Stato membro, la vendita di siffatte merci sia soggetta all'IVA e, in caso di risposta affermativa, quale sia il fatto generatore dell'imposta.

40 In via preliminare, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 2 della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le importazioni di beni nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

41 Occorre verificare, anzitutto, se merci quali quelle di cui trattasi nel procedimento principale siano state oggetto di importazione ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

42 A termini dell'articolo 7, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, è considerata «importazione di un bene» l'entrata nella Comunità di un bene non rispondente alle condizioni di cui agli articoli 23 CE e 24 CE.

43 Quanto all'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva, esso precisa che, se un siffatto bene è posto, al momento della sua entrata nella Comunità, in uno dei regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettere a), b), c) e d), della medesima direttiva, la sua importazione è effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene stesso è svincolato da tali regimi.

44 Nel caso di specie, le merci di cui trattasi, provenienti da un paese terzo, sono state vincolate al regime di deposito doganale di uno Stato membro, poi a quello di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione, e sono state vendute prima di essere vincolate nuovamente al regime di deposito doganale in tale medesimo Stato membro.

45 Di conseguenza, tali merci sono state vincolate, a partire dalla loro entrata all'interno della Comunità, ai due regimi di cui all'articolo 16, paragrafo 1, parte B, lettera c), della sesta direttiva.

46 Poiché le merci di cui trattasi non erano ancora svincolate da tali regimi al momento della vendita controversa, benché fossero state introdotte materialmente nel territorio dell'Unione, non si può ritenere che esse siano state oggetto di un'«importazione», ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 9 febbraio 2006, Commissione/Regno Unito, C-305/03, Racc. pag. I-1213, punto 41).

47 A tal riguardo, il fatto che tali merci abbiano cambiato regime doganale non è tale da conferire la qualità di merci importate, dal momento che i due regimi doganali in questione sono previsti dall'articolo 7, paragrafo 3, della sesta direttiva.

48 Di conseguenza, non essendosi avuta un'importazione alla data dei fatti del procedimento principale, le merci in parola non erano soggette all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della sesta direttiva.

49 Ciò premesso, occorre poi verificare se la cessione di merci quali quelle del procedimento principale costituisca una cessione di beni effettuata a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

50 A tal riguardo, in primo luogo, occorre osservare che, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva, si considera «cessione di bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. La giurisprudenza della Corte precisa che detta nozione comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizzi l'altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse la proprietaria (v., in particolare, sentenze dell' 8 febbraio 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Racc. pag. I-285, punto 7, nonché del 10 marzo 2011, Bog e a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Racc. pag. I-1457, punto 59).

51 In secondo luogo, una cessione di beni effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il bene ceduto e il corrispettivo ricevuto (v. sentenze dell'8 marzo 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Racc. pag. 1443, punto 12, nonché del 7 ottobre 2010, Loyalty Management UK e Baxi Group, C-53/09 e C-55/09, Racc. pag. I-9187, punto 51).

52 In terzo luogo, la cessione di beni deve essere effettuata da un «soggetto passivo che agisce in quanto tale». Un soggetto passivo agisce in questa qualità quando effettua operazioni nell'ambito della sua attività imponibile (sentenza del 27 settembre 2012, VSTR, C-587/10, punto 49). Nel caso di specie, risulta dall'ordinanza di rinvio che la Profitube è un soggetto passivo registrato ai fini dell'IVA.

53 Ne consegue che una vendita come quella controversa costituisce una cessione di beni effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Nel procedimento principale, il luogo della cessione era quello in cui il bene si trovava al momento della suddetta vendita, ovverosia il deposito doganale pubblico utilizzato dalla Profitube, sito nel territorio slovacco.

54 In quarto luogo, il giudice del rinvio chiede, più in particolare, se un deposito doganale sito nel territorio di uno Stato membro si trovi «all'interno del paese», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

55 A tal riguardo occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della sesta direttiva, l'«interno del paese» corrisponde all'ambito di applicazione territoriale del Trattato CE, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo 299 CE.

56 L'articolo 299 CE elenca, al suo paragrafo 1, gli Stati membri ai quali si applica il Trattato CE prevedendo, ai paragrafi successivi, disposizioni speciali per quanto riguarda taluni territori determinati.

57 Quanto all'articolo 3, paragrafo 3, della sesta direttiva, esso esclude espressamente taluni territori nazionali dall'ambito di applicazione di tale direttiva.

58 Orbene, nessuna delle disposizioni menzionate ai punti 56 e 57 della presente sentenza né nessun'altra disposizione della sesta direttiva prevede che i depositi doganali, siano essi pubblici o privati, non si trovino «all'interno del paese» se sono situati nel territorio di uno Stato membro, come precisa l'articolo 3, paragrafo 1, della sesta direttiva. Riguardo al suo ambito di applicazione, il codice doganale non prevede neppure uno statuto particolare per i depositi doganali.

59 Di conseguenza, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, un deposito doganale si trova all' «interno del paese» se è situato nel territorio di uno Stato membro.

60 Inoltre, si deve osservare che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva non opera una distinzione a seconda che una cessione riguardi o meno merci comunitarie. Pertanto, contrariamente a quanto sostiene la Profitube nelle sue osservazioni scritte, il fatto che le merci di cui trattasi non siano state oggetto di un'importazione non escludeva, di per sé solo, l'esistenza di una cessione nel territorio di uno Stato membro.

61 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve dichiarare che, in linea di principio, una vendita come quella controversa è soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, dal momento che il fatto generatore si verifica il giorno in cui avviene la cessione dei beni, conformemente all'articolo 10, paragrafo 2, di tale direttiva.

62 Tuttavia, l'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva, considerati i regimi di cui alle parti B e D di tale medesimo paragrafo, prevede che gli Stati membri possano esentare dall'IVA le cessioni di beni destinati ad essere immessi in un regime di deposito doganale o in un regime di perfezionamento attivo, nonché le cessioni effettuate nei luoghi di cui al punto B, lettere a)-d), conservando una di tali situazioni, a condizione che tali operazioni non mirino a un'utilizzazione o a un consumo finale e che l'importo dell'IVA dovuto all'atto dello svincolo dal regime corrisponda all'importo dell'imposta che sarebbe stato versato se ognuna di tali operazioni fosse stata oggetto di imposta all'interno del paese.

63 Gli Stati membri possono pertanto esentare talune operazioni effettuate all'interno del paese per beni assoggettati ai regimi o alle situazioni previsti al citato articolo 16, paragrafo 1, parti B e D, tra cui i regimi del deposito doganale e del perfezionamento attivo o ancora le operazioni effettuate in un deposito doganale (v., in tal senso, sentenza Commissione/Regno Unito, cit., punto 40).

64 Come osservato dall'avvocato generale ai paragrafi 29 e 30 delle sue conclusioni, l'articolo 16, paragrafo 1, della sesta direttiva corrobora chiaramente l'interpretazione secondo la quale, in linea di principio, una cessione di beni vincolati a un regime doganale sospensivo, effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo in un deposito doganale sito nel territorio di uno Stato membro, è soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

65 Nel caso di specie, come sostenuto tanto dalla ricorrente nel procedimento principale quanto dagli Stati membri che hanno presentato osservazioni scritte e dalla Commissione europea, la vendita controversa è soggetta all'IVA, salvo che la Repubblica slovacca non si sia avvalsa della facoltà, ad essa riconosciuta, di esentare dall'IVA tale cessione ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, della medesima direttiva.

66 Spetta al giudice nazionale verificare se la Repubblica slovacca si sia avvalsa di tale facoltà.

67 Pertanto, si deve rispondere alla prima e alla terza questione dichiarando che, qualora merci provenienti da un paese terzo siano state vincolate al regime di deposito doganale in uno Stato membro, siano state successivamente trasformate in regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione e siano state poi vendute e vincolate nuovamente al regime di deposito doganale, rimanendo per la durata dell'insieme di tali operazioni nel medesimo deposito doganale sito nel territorio di tale Stato membro, la vendita di siffatte merci è soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, salvo che il suddetto Stato membro non si sia avvalso della facoltà, ad esso riconosciuta, di esentare tale cessione dall'imposta ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, della medesima direttiva, il che deve essere verificato dal giudice nazionale.

Sulla seconda e quarta questione

68 Alla luce della soluzione fornita alla prima e alla terza questione, non è necessario rispondere alla seconda e alla quarta questione sollevate dal giudice del rinvio.

Sulle spese

69 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 (Prima Sezione) dichiara:

Qualora merci provenienti da un paese terzo siano state vincolate al regime di deposito doganale in uno Stato membro, siano state successivamente trasformate in regime di perfezionamento attivo nella forma del sistema della sospensione e siano state poi vendute e vincolate nuovamente al regime di deposito doganale, rimanendo per la durata dell'insieme di tali operazioni nel medesimo deposito doganale sito nel territorio di tale Stato membro, la vendita di siffatte merci è soggetta all'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della 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, come modificata dalla direttiva 2004/66/CE del Consiglio, del 26 aprile 2004, salvo che il suddetto Stato membro non si sia avvalso della facoltà, ad esso riconosciuta, di esentare tale cessione dall'imposta ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, della medesima direttiva, il che deve essere verificato dal giudice nazionale.

Firme