Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de noviembre de 2012 *

«Sexta Directiva IVA — Aplicabilidad — Código aduanero comunitario — Mercancías procedentes de un tercer Estado y sujetas al régimen de depósito aduanero en el territorio de un Estado miembro — Transformación de mercancías bajo régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión — Venta de las mercancías y nueva sujeción al régimen de depósito aduanero — Permanencia en el mismo depósito aduanero durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones — Entrega de bienes a título oneroso realizada en territorio nacional — Devengo del IVA»

En el asunto C-165/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Eslovaquia), mediante resolución de 22 de marzo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de abril de 2011, en el procedimiento entre

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

y

Profitube spol. s r.o.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits, J.J. Kasel y M. Safjan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, por el Sr. V. Paňko, en calidad de agente;

— en nombre de Profitube spol. s r.o., por el Sr. M. Čižmárik, advokát;

— en nombre del Gobierno eslovaco, por la Sra. B. Ricziová, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: eslovaco.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. Pecho, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de mayo de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), y de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Impuestos de la República Eslovaca; en lo sucesivo, «Daňové riaditeľstvo») y Profitube spol. s r.o. (en lo sucesivo, «Profitube»), sociedad domiciliada en Košice (Eslovaquia), en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a la venta de mercancías procedentes de un tercer Estado y almacenadas en un depósito aduanero situado en el territorio de la República Eslovaca, sucesivamente, bajo los regímenes de depósito aduanero y de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Código aduanero

3 El Código aduanero fue derogado y sustituido por el Reglamento (CE) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (DO L 145, p. 1). Sin embargo, habida cuenta de la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, éste sigue rigiéndose por el Código aduanero.

4 El artículo 3 del Código aduanero establecía:

«1. El territorio aduanero de la Comunidad comprende:

[...]

— El territorio de la República Eslovaca;

[...]

3. Se incluyen en el territorio aduanero de la Comunidad el mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo de los Estados miembros y de los territorios contemplados en el apartado 2, con exclusión del mar territorial, las aguas continentales y el espacio aéreo correspondientes a territorios que no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1.»

5 El artículo 84, apartado 1, del Código aduanero estaba redactado en los términos siguientes:

«En los artículos 85 a 90:

a) Los términos «régimen de suspensión», cuando sean utilizados para mercancías no comunitarias, designarán los siguientes regímenes:

[...]

— el depósito aduanero,

— el perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión,

[...]»

6 El artículo 98, apartados 1 y 2, del Código aduanero disponía:

«1. El régimen de depósito aduanero permitirá el almacenamiento en un depósito aduanero:

a) de mercancías no comunitarias, sin que estas mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial;

[...]

2. Se entenderá por «depósito aduanero», todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometido a su control, en el que puedan almacenarse mercancías en las condiciones establecidas.»

7 El artículo 99, párrafos primero y segundo, del Código aduanero establecía:

«El depósito aduanero podrá ser un depósito aduanero público, o bien un depósito aduanero privado.

Se entenderá por:

— “depósito aduanero público”, un depósito aduanero que pueda utilizar cualquier persona para depositar mercancías;

— “depósito aduanero privado”, un depósito aduanero reservado para el depósito de mercancías por parte del depositario.»

8 El artículo 114, apartados 1 y 2, letra a), del Código aduanero establecía:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 115, el régimen de perfeccionamiento activo permitirá elaborar en el territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento:

a) mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores, sin que las mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial;

[...]

2. Se entenderá por:

a) “sistema de suspensión”: el régimen de perfeccionamiento activo tal como se prevé en la letra a) del apartado 1.»

Sexta Directiva

9 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). Sin embargo, habida cuenta de la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, éste sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

10 El artículo 2 de la Sexta Directiva disponía:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal;

2. Las importaciones de bienes.»

11 El artículo 3, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva enunciaba:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

— “territorio de un Estado miembro”: el interior del país, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

— “Comunidad” y “territorio de la Comunidad”: el interior de los Estados miembros, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

— “territorio tercero” y “país tercero”: cualquier territorio distinto de los definidos como interior de un Estado miembro en los apartados 2 y 3.

2. A efectos de la aplicación de la presente Directiva, el “interior del país” corresponderá al ámbito de aplicación del [Tratado CE], como queda definido para cada Estado miembro en [el artículo 299 CE].

3. No tendrán la consideración de “interior del país”, los territorios nacionales siguientes:

— República Federal de Alemania:

isla de Helgoland,

territorio de Buesingen.

— Reino de España:

Ceuta,

Melilla.

— República Italiana:

Livigno,

Campione d'Italia,

las aguas nacionales del lago de Lugano.

Tampoco tendrán la consideración de "interior del país", los territorios nacionales siguientes:

— Reino de España:

Islas Canarias.

— República Francesa:

los Departamentos de ultramar.

— República Helénica:

Άγιο Όπος (Monte Athos).»

12 Según el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

13 El artículo 7, apartados 1 a 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva disponía:

«1. Se considerará "importación de un bien":

a) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos [23 CE y 24 CE] o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del [Tratado CECA], que no esté en libre práctica;

b) la entrada en el interior de la Comunidad de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere la letra a).

2. La importación de un bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2, cuando un bien de los que se contemplan en el apartado 1, letra a) se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, [parte] B, letras a), b), c) y d) en régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o [de] tránsito externo, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.»

14 Según el artículo 10, apartados 1 a 3, párrafo primero, de la Sexta Directiva:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. [...]

3. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. En el caso de bienes que, desde su entrada en el interior de la Comunidad se encuentren al amparo de uno de los regímenes a que se refiere el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes.»

15 En su redacción resultante del artículo 28 *quater,* E, apartado 1, de la Sexta Directiva, el artículo 16 de ésta, que lleva por título «Exenciones especiales vinculadas al tráfico internacional de bienes», disponía en su apartado 1:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones fiscales comunitarias, los Estados miembros estarán facultados, con sujeción a la consulta prevista en el artículo 29, para adoptar medidas especiales a fin de que queden exentas las operaciones siguientes, o algunas de ellas, a condición de que no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cuantía del [IVA], adeudada al término de los regímenes o situaciones contemplados en las partes A a E siguientes, se corresponda con la cuantía del impuesto que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado dentro del país:

[...]

B. Las entregas de bienes destinados a ser:

[...]

c) colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo;

[...]

Los lugares referidos en las letras a), b), c) y d) son los definidos como tales por las disposiciones aduaneras comunitarias en vigor;

[...]

D. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuados:

a) en los lugares enumerados en letras a), b), c) y d) de la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en las mismas;

b) en los lugares enumerados en la letra e) de la parte B, mientras se mantenga, dentro del país, la situación mencionada en dicha letra.

Cuando hagan uso de la facultad prevista en la letra a) respecto a las operaciones efectuadas en depósitos aduaneros, los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que se hayan definido regímenes de depósito distintos de los aduaneros que permitan la aplicación de lo dispuesto en la letra b) a las mismas operaciones relativas a bienes que figuran en el Anexo J, y efectuadas en esos depósitos distintos de los aduaneros;

[...]»

Derecho nacional

16 Según el artículo 46, apartado 1, de la Constitución de la República Eslovaca, toda persona puede invocar sus derechos, de modo conforme a la Ley, ante un tribunal independiente e imparcial.

17 El objetivo de la Ley nº 222/2004, de 6 de abril de 2004, del impuesto sobre el valor añadido (nº 1/2004 Z. z), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), es la transposición de la Sexta Directiva en el ordenamiento jurídico eslovaco.

18 El artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Ley establece que la entrega de mercancías realizada a título oneroso en territorio nacional por un sujeto pasivo está sujeta al IVA.

19 El artículo 2, apartado 2, letra a), de la misma Ley enuncia que, a efectos del IVA, se entenderá por territorio nacional el de la República Eslovaca.

20 El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Ley del IVA dispone que por entrega de bienes se entenderá la entrega de un bien corporal que implique una modificación del derecho de propiedad.

21 Según el artículo 12 de dicha Ley, por importación de mercancías se entenderá la introducción en el territorio de la Unión Europea de mercancías procedentes del territorio de un país tercero, y al importar mercancías en el territorio nacional se aplican al impuesto las disposiciones de la normativa aduanera, salvo que dicha Ley disponga otra cosa.

22 Según el artículo 13, apartado 1, letra a), de dicha Ley, si la entrega está vinculada a un envío o a un transporte de bienes, el lugar de la entrega de bienes es el lugar en el que el bien se encuentre en el momento de salida de la expedición o del transporte destinado al comprador, sin perjuicio de la excepción contemplada en el apartado 1, letra b), del citado artículo, en el apartado 2 del mismo artículo, y en el artículo 14 de dicha Ley.

23 El artículo 18, apartado 2, de la Ley del IVA dispone que, si al ser introducida en el territorio de la Unión, una mercancía importada se encuentra en depósito temporal o está situada en una zona franca o en un depósito franco, o se coloca al amparo de los regímenes de depósito aduanero, de perfeccionamiento activo, de importación temporal con exención total de derechos de importación, o si se admite en el mar territorial, el lugar de importación es el Estado miembro en el que dejen de aplicarse esas medidas aduaneras.

24 El artículo 19, apartado 1, de dicha Ley establece que el IVA es exigible desde el día de la entrega de las mercancías, que será el día en que el comprador adquiera el derecho a disponer de las mercancías como propietario.

25 El artículo 69, apartado 1, de la misma Ley determina que el sujeto pasivo que entrega las mercancías o presta los servicios en el territorio nacional debe abonar el IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

26 De la resolución de remisión y de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia se desprende que el Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (Administración tributaria para determinados sujetos pasivos; en lo sucesivo, «Daňový úrad») inspeccionó fiscalmente a Profitube en materia de IVA en relación con los meses de julio, agosto, septiembre y octubre de 2005 y de enero, febrero, abril, mayo y diciembre de 2006.

27 De dicha inspección fiscal resultó que, durante el período investigado, la sociedad SSIM a.s., con domicilio social en Košice, hizo llegar desde Ucrania mercancías semiacabadas de acero, a saber, bobinas laminadas en caliente, que vendió a Profitube. Esas bobinas, almacenadas en un depósito aduanero público utilizado por esta última empresa y situado en el territorio de la República Eslovaca, fueron colocadas bajo el régimen de depósito aduanero establecido en el artículo 98 del Código aduanero.

28 Las mencionadas bobinas laminadas en caliente fueron colocadas seguidamente bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión previsto en el artículo 114 del Código aduanero para ser transformadas en perfiles de acero.

29 Profitube vendió los citados perfiles de acero (en lo sucesivo, «mercancías de que se trata») a la sociedad Mercurius s.r.o., establecida en Košice y registrada como sujeto pasivo del IVA (en lo sucesivo, «venta controvertida»). Las mercancías de que se trata fueron colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero. Profitube consideró que la venta controvertida no estaba sujeta al IVA.

30 Mientras tenía lugar toda esa serie de operaciones durante los ejercicios fiscales de 2005 y 2006, las mercancías de que se trata permanecieron en el mismo depósito aduanero público.

31 Mediante resoluciones de 27 de junio de 2006, el Daňový úrad consideró que, al no haber ingresado el IVA correspondiente a la venta controvertida, Profitube había infringido el artículo 69, apartado 1, de la Ley del IVA, en relación con los artículos 2, apartados 1, letra a), y 2, letra a), 8, apartado 1, letra a), 13, apartado 1, letra a), y 19, apartado 1, de dicha Ley.

32 A este respecto, el Daňový úrad estimó que, al haber vendido mercancías almacenadas en un depósito aduanero público situado en el territorio de la República Eslovaca, Profitube había realizado una entrega de mercancías que estaba sujeta al IVA en virtud del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Ley del IVA.

33 Mediante resoluciones de 25 de octubre de 2007, el Daňové riaditeľstvo confirmó las resoluciones del Daňový úrad.

34 Mediante sentencia de 23 de julio de 2008, el Krajský súd v Bratislave (Tribunal regional de Bratislava) estimó el recurso interpuesto por Profitube contra las resoluciones del Daňové riaditeľstvo y devolvió el asunto a este último. El Krajský súd v Bratislave consideró, en particular, que los bienes procedentes de un tercer país debían hallarse en libre práctica para estar sujetos al IVA.

35 Dado que el Daňové riaditeľstvo recurrió en apelación la citada sentencia, el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca), mediante sentencia de 20 de octubre de 2009, modificó la sentencia del Krajský súd v Bratislave declarando que un depósito aduanero situado en el territorio de un Estado miembro forma parte jurídicamente de dicho territorio. En consecuencia, según dicho órgano jurisdiccional, el Daňové riaditeľstvo podía considerar fundadamente que la venta controvertida constituía una entrega de bienes a título oneroso realizada en el territorio nacional en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Ley del IVA. Por otra parte, declaró que las mercancías de que se trata no habían sido objeto de importación en el sentido del artículo 12 de la misma Ley.

36 Profitube interpuso recurso de casación contra la sentencia del Najvyšší súd Slovenskej republiky ante el Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional de la República Eslovaca). Mediante sentencia de 27 de octubre de 2010, este último órgano jurisdiccional anuló la sentencia del Najvyšší súd Slovenskej republiky y le devolvió el asunto para que se pronunciara de nuevo sobre el mismo.

37 El Ústavný súd Slovenskej republiky consideró que el Najvyšší súd Slovenskej republiky había vulnerado el derecho fundamental de Profitube a la tutela judicial, que se encuentra en el artículo 46, apartado 1, de la Constitución de la República Eslovaca, así como su derecho a un proceso equitativo,

previsto en el artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950. El órgano jurisdiccional de casación destacó especialmente que el Najvyšší súd Slovenskej republiky no había examinado la cuestión de la aplicación del artículo 12 de la Ley del IVA, según el cual, en caso de importación, la normativa aduanera debe prevalecer sobre dicha Ley.

38 En estas circunstancias, el Najvyšší súd Slovenskej republiky decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En una situación en la que, en los ejercicios 2005 y 2006, un importador de un Estado miembro importó en un depósito aduanero público situado en dicho Estado miembro mercancías procedentes del territorio de un Estado no perteneciente a la Unión Europea (Ucrania), mercancías que posteriormente fueron transformadas mientras se hallaban en ese depósito aduanero bajo régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, y el producto final, en lugar de ser exportado directamente de conformidad con el artículo 114 del [Código aduanero], fue entregado en ese mismo depósito, por la persona que transformó las mercancías, a otra sociedad de dicho Estado miembro, la cual no lo despachó a libre práctica desde el citado depositado aduanero, sino que volvió a colocarlo acto seguido bajo régimen de depósito aduanero, ¿sigue aplicándose a la mencionada venta en dicho depósito aduanero únicamente la normativa aduanera comunitaria o bien, a raíz de la venta de que se trata, la situación jurídica sufrió una modificación tal que hace que dicha operación quede sujeta al régimen de la [Sexta Directiva]? Es decir, ¿es posible considerar, a efectos del régimen del [IVA] previsto en la Sexta Directiva, que un depósito aduanero público, situado en el territorio de un Estado miembro, forma parte del territorio de la Comunidad, en particular, del territorio de dicho Estado miembro, según la definición prevista en el artículo 3 de la Sexta Directiva?

2) ¿Es posible valorar la situación antes expuesta a la luz de la doctrina del abuso del Derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y relativa a la aplicación de la Sexta Directiva (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02), en el sentido de que, mediante la venta de las mercancías en el depósito aduanero público situado en el territorio de la República Eslovaca, [Profitube] ya ha realizado una entrega de bienes a título oneroso en el territorio nacional?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, en el sentido de que la operación de que se trata está sujeta al régimen de la Sexta Directiva, ¿constituye esta operación el devengo del impuesto:

   a) vinculado a la exigibilidad del impuesto, en el sentido del artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que una entrega de bienes tuvo lugar en un depósito aduanero situado en el territorio de la República Eslovaca, o

   b) en la medida en que, con posterioridad a la importación de las mercancías de un tercer país (artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva), es decir, durante su permanencia en dicho depósito aduanero, el régimen aduanero queda eliminado por la venta de las mercancías depositadas a otra persona del Estado miembro?

4) ¿Se cumplen los objetivos de la Sexta Directiva formulados en sus considerandos o los objetivos del [Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT)] [acuerdo que figura en el anexo 1A del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC), aprobado mediante la Decisión 94/800/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, relativa a la celebración en nombre de la Comunidad Europea, por lo que respecta a los temas de su competencia, de los acuerdos resultantes de las negociaciones multilaterales de la Ronda Uruguay (1986-1994) (DO L 336, p. 1)], si la venta de mercancías importadas de un tercer país en un depósito aduanero, posteriormente transformadas en dicho depósito y vendidas a otra

persona de dicho Estado miembro en un depósito aduanero, situado en el territorio de un Estado miembro de la Comunidad Europea, no está sujeta al régimen del [IVA] en dicho Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y tercera

39 Mediante las cuestiones primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si está sujeta al IVA la venta de unas mercancías procedentes de un país tercero que fueron colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y posteriormente transformadas mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, para ser seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, y, en caso de respuesta afirmativa, cuál es el devengo del impuesto.

40 Con carácter preliminar, procede recordar que, según el artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las importaciones de bienes y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

41 En primer término debe comprobarse si unas mercancías como las del litigio principal fueron objeto de importación en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva.

42 Con arreglo al artículo 7, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, se considera «importación de un bien» la entrada en el interior de la Comunidad de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 23 CE y 24 CE.

43 Por su parte, el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva precisa que, cuando un bien se coloca, desde su entrada en el interior de la Comunidad, al amparo de alguno de los regímenes a que se refiere el artículo 16, apartado 1, parte B, letras a), b), c) y d), de la misma Directiva, la importación de dicho bien se considerará efectuada en el Estado miembro en cuyo territorio el bien abandona esos regímenes.

44 En el caso de autos, las mercancías de que se trata, procedentes de un tercer país, fueron colocadas en régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y posteriormente bajo el de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, y fueron vendidas antes de ser colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero en ese mismo Estado miembro.

45 Por consiguiente, las citadas mercancías fueron colocadas desde su entrada en el interior de la Comunidad al amparo de los dos regímenes contemplados en el artículo 16, apartado 1, parte B, letra c), de la Sexta Directiva.

46 Dado que las mercancías de que se trata aún no habían abandonado esos regímenes en la fecha de la venta controvertida, a pesar de haber sido introducidas materialmente en el territorio de la Unión, no puede considerarse que hubieran sido objeto de una «importación» en el sentido del artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2006, Comisión/Reino Unido, C-305/03, Rec. p. I-1213, apartado 41).

47 A este respecto, el hecho de que las mencionadas mercancías cambiaran de régimen aduanero no les confiere la condición de mercancías importadas, puesto que los dos regímenes aduaneros de que se trata se mencionan en el artículo 7, apartado 3, de la Sexta Directiva.

48 En consecuencia, dado que no se había producido una importación en la fecha en que tuvieron lugar los hechos del litigio principal, las mercancías de que se trata no estaban sujetas al IVA con arreglo al artículo 2, número 2, de la Sexta Directiva.

49 En estas circunstancias, procede examinar, en segundo término, si la venta de unas mercancías como las del litigio principal constituye una entrega de bienes realizada a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúa como tal en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

50 A este respecto debe señalarse, en primer lugar, que, conforme al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que este concepto incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria (véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, Rec. p. I-1457, apartado 59).

51 En segundo lugar, una entrega de bienes «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el bien entregado y la contraprestación recibida (véanse las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, Rec. p. I-9187, apartado 51).

52 En tercer lugar, la entrega de bienes debe efectuarse por un sujeto pasivo que «actúe como tal». Un sujeto pasivo actúa en dicha condición cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad gravada (sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C-587/10, apartado 49). En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que Profitube es un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA.

53 En consecuencia, una venta como la controvertida constituye una entrega de bienes realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúa como tal. En el litigio principal, el lugar de entrega era el lugar en que se encontraba el bien en la fecha de la citada venta, a saber, el depósito aduanero público utilizado por Profitube, situado en territorio eslovaco.

54 En cuarto lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, más concretamente, si un depósito aduanero situado en el territorio de un Estado miembro se encuentra «en el interior del país» en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

55 Recuérdese, a este respecto, que, según el artículo 3, apartado 2, de la Sexta Directiva, el «interior del país» corresponde al ámbito de aplicación territorial del Tratado CE, tal y como se define, respecto de cada Estado miembro, en el artículo 299 CE.

56 El artículo 299 CE enumera en su apartado 1 los Estados miembros a los que se aplica el Tratado CE previendo, en los apartados siguientes, disposiciones especiales en relación con algunos territorios determinados.

57 Por su parte, el artículo 3, apartado 3, de la Sexta Directiva excluye expresamente algunos territorios nacionales del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

58 Pues bien, ninguna de las disposiciones mencionadas en los apartados 56 y 57 de la presente sentencia ni ninguna otra disposición de la Sexta Directiva establece que los depósitos aduaneros, ya sean públicos o privados, no se encuentren «en el interior del país» si están situados en el territorio de un

Estado miembro, como precisa el artículo 3, apartado 1, de la Sexta Directiva. En relación con su ámbito de aplicación, el Código aduanero tampoco establece un estatuto particular para los depósitos aduaneros.

59 Por consiguiente, en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, un depósito aduanero se encuentra en el «interior del país» cuando está situado en el territorio de un Estado miembro.

60 Debe destacarse, además, que el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva no distingue en función de que una entrega se refiera a mercancías comunitarias o no. Por lo tanto, en contra de cuanto sostiene Profitube en sus observaciones escritas, el hecho de que las mercancías de que se trata no dieran lugar a importación no excluía, por sí mismo, la existencia de una entrega en el territorio de un Estado miembro.

61 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, debe declararse que, en principio, una venta como la controvertida está sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, ya que el devengo se produce en la fecha en que se realiza la entrega de bienes, conforme al artículo 10, apartado 2, de dicha Directiva.

62 No obstante, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, habida cuenta de los regímenes contemplados en las partes B y D de ese mismo apartado, determina que los Estados miembros tienen la facultad de eximir del IVA las entregas de bienes destinados a ser colocados bajo régimen de depósito aduanero o de perfeccionamiento activo, o incluso las entregas realizadas en los lugares enumerados en letras a), b), c) y d) de la parte B, mientras se mantengan las situaciones citadas en las mismas, a condición de que dichas operaciones no estén dirigidas a una utilización o un consumo finales y que la cuantía del IVA adeudada al término de los regímenes se corresponda con la cuantía del impuesto que se habría adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado dentro del país.

63 Por consiguiente, los Estados miembros pueden eximir determinadas operaciones realizadas en el interior del país respecto a bienes que se hallen en los regímenes o situaciones previstos en el citado artículo 16, apartado 1, partes B y D, entre los que se hallan los regímenes de depósito aduanero y de perfeccionamiento activo o incluso las operaciones efectuadas en un depósito aduanero (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Reino Unido, antes citada, apartado 40).

64 Como señaló el Abogado General en los puntos 29 y 30 de sus conclusiones, el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva corrobora claramente la interpretación según la cual una entrega de mercancías que se encuentran sujetas a un régimen aduanero de suspensión, realizada a título oneroso por un sujeto pasivo en un depósito aduanero situado en el territorio de un Estado miembro, está normalmente sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

65 En el caso de autos, como sostienen la demandante en el litigio principal, los Estados miembros que presentaron observaciones escritas y la Comisión Europea, la venta controvertida está sujeta al IVA, salvo que la República Eslovaca haya hecho uso de su facultad de eximir dicha venta del IVA en virtud del artículo 16, apartado 1, de la citada Directiva.

66 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la República Eslovaca ha hecho uso de esta facultad.

67 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones primera y tercera que, cuando mercancías procedentes de un país tercero hayan sido colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y hayan sido transformadas posteriormente mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión y seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo, durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones, en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, la

venta de esas mercancías está sujeta al IVA con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, salvo que el mencionado Estado miembro haya hecho uso de su facultad de eximir dicha venta del impuesto en virtud del artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

Sobre las cuestiones segunda y cuarta

68 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones primera y tercera, no procede responder a las cuestiones segunda y cuarta planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

Cuando mercancías procedentes de un país tercero hayan sido colocadas al amparo del régimen de depósito aduanero en un Estado miembro, y hayan sido transformadas posteriormente mientras se hallaban bajo el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión y seguidamente vendidas y colocadas de nuevo bajo régimen de depósito aduanero, permaneciendo, durante el desarrollo de toda esa serie de operaciones, en el mismo depósito aduanero, situado en el territorio de dicho Estado miembro, la venta de esas mercancías está sujeta al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004, salvo que el mencionado Estado miembro haya hecho uso de su facultad de eximir dicha venta del impuesto en virtud del artículo 16, apartado 1, de dicha Directiva, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

Firmas