# Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă 77/388/CEE – Directiva 2006/112/CE – Scutirea importurilor de bunuri destinate a fi plasate într-un alt regim de antrepozit decât cel vamal – Obligație de a introduce fizic mărfurile în antrepozit – Nerespectare – Obligație de a plăti TVA-ul în pofida faptului că acesta a fost deja achitat prin taxare inversă

În cauza C-272/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italia), prin decizia din 25 mai 2012, primită de Curte la 21 mai 2013, în procedura

**Equoland Soc. coop. arl**

împotriva

**Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,**

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, președinte de cameră, domnii E. Levits și F. Biltgen (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Carrasco Marco, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 aprilie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Equoland Soc. coop. arl, de M. Turci, de R. Vianello și de D. D'Alauro, avvocati;

– pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Albenzio, avvocato dello Stato;

– pentru guvernul spaniol, de M. J. García-Valdecasas Dorrego și de L. Banciella Rodríguez-Miñón, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de D. Recchia și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 16 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri –

sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006 (JO L 51, p. 12, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolelor 154 și 157 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Equoland Soc. coop. arl (denumită în continuare „Equoland”), pe de o parte, și Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Administrația Vamală – Biroul vamal din Livorno, denumit în continuare „Ufficio”), pe de altă parte, cu privire la o decizie a acesteia din urmă de obligare a Equoland la plata taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la import pentru mărfuri care nu au fost introduse fizic într-un antrepozit fiscal, în condițiile în care aceasta achitase deja taxa menționată prin taxare inversă.

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Articolul 10 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Evenimentul generator are loc și taxa devine eligibilă în momentul importării bunurilor. Dacă bunurile sunt plasate într-unul dintre regimurile menționate la articolul 7 alineatul (3) la intrarea în Comunitate, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă doar atunci când bunurile ies de sub incidența regimurilor în cauză.

Cu toate acestea, dacă bunurile importate fac obiectul unor drepturi vamale, prelevări agricole sau al unor taxe cu efect echivalent instituite în temeiul unei politici comune, evenimentul generator are loc și taxa devine exigibilă în

momentul în care are loc evenimentul generator pentru taxele comunitare în cauză și când drepturile respective devin exigibile.

Dacă bunurile importate nu sunt supuse nici uneia dintre aceste taxe comunitare, statele membre aplică dispozițiile în vigoare care reglementează drepturile vamale în ceea ce privește momentul în care are loc evenimentul generator și momentul în care taxa devine exigibilă.”

4 Articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, în versiunea rezultată din articolul 28c din aceasta [denumit în continuare „articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă”], prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții fiscale comunitare, statele membre pot adopta, sub rezerva consultării prevăzute la articolul 29, măsuri speciale de exonerare a unora sau a tuturor operațiunilor următoare, cu condiția să nu fie destinate utilizării și/sau consumului final și ca valoarea [TVA-ului] datorată la ieșirea din regimul sau din situațiile prevăzute la punctele A-E să corespundă valorii taxei care ar fi fost datorată dacă fiecare din aceste operațiuni ar fi fost taxată pe teritoriul țării:

A. importurile de bunuri destinate plasării în regim de antrepozit, altul decât cel vamal;

B. furnizările de produse destinate a fi:

(a) prezentate la vamă și, dacă este cazul, plasate într-un depozit temporar;

(b) plasate într-o zonă liberă sau într-un depozit liber;

(c) plasate în regim de antrepozit vamal sau de prelucrare activă;

[…]

(e) plasate pe teritoriul țării în alt regim de antrepozit decât cel vamal.

În sensul prezentului articol, antrepozitele, altele decât cele vamale, sunt:

– pentru produsele supuse accizelor, locurile definite ca antrepozite fiscale în sensul articolului 4 litera (b) din Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 12)];

– pentru alte produse decât cele supuse accizelor, locurile definite ca atare de statele membre. Cu toate acestea, statele membre nu pot să prevadă un alt regim de antrepozit decât cel vamal, atunci când bunurile au ca destinație livrarea prin comerțul cu amănuntul.

[…]” [traducere neoficială]

5 Articolul 17 din aceeași directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f din aceasta, prevede:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul tranzacțiilor impozabile ale acestora, persoanele plătitoare de impozit au dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

[…]

(b) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză;

[…]”

6 Potrivit articolului 4 litera (b) din Directiva

92/12, este considerat antrepozit fiscal „un loc în care bunurile supuse accizelor sunt produse, prelucrate, deținute, primite sau expediate în regim de suspendare a accizelor de către un antrepozitar autorizat în cadrul activității sale, sub rezerva anumitor condiții stabilite de autoritățile competente din statul membru în care se află antrepozitul fiscal”.

*Dreptul italian*

7 Decretul-lege nr. 331 din 30 august 1993 privind armonizarea dispozițiilor în materie de importuri privind uleiurile minerale, alcoolul, băuturile alcoolice și tutunul prelucrat, precum și în materie de TVA, cu dispozițiile instituite prin Directiva CEE și modificările care decurg din această armonizare, precum și dispoziții referitoare la regimul centrelor autorizate de asistență fiscală, procedurile de restituire a impozitului, excluderea ILOR (impozitului local pe venit) din profitul întreprinderilor până la valoarea corespunzătoare sarcinilor profesionale directe, instituirea pentru anul 1993 a unei taxe de consum extraordinare asupra anumitor bunuri și alte dispoziții fiscale (GURI nr. 203 din 30 august 1993), prevede la articolul 50 bis alineatul 4:

„Următoarele operațiuni se efectuează fără plata [TVA-ului]:

[…]

b) operațiunile de punere în liberă circulație a bunurilor necomunitare destinate introducerii într-un antrepozit TVA, după constituirea unei garanții corespunzătoare egale cu valoarea taxei. Nu sunt supuși obligației de constituire a garanției operatorii autorizați în sensul articolului 14a din Regulamentul (CEE) nr. 2454/93 […] și cei scutiți în sensul articolului 90 din textul unic al dispozițiilor legislative în materie vamală, prevăzut de Decretul nr. 43 al Președintelui Republicii din 23 ianuarie 1973”.

8 Decretul legislativ nr. 471 din 18 decembrie 1997 privind reforma sancțiunilor fiscale fără caracter penal în domeniul impozitelor directe, a taxei pe valoarea adăugată și a perceperii taxelor, în conformitate cu articolul 3 alineatul 133 punctul q) din Legea nr. 662 din 23 decembrie 1996 (supliment ordinar la GURI nr. 5 din 8 ianuarie 1998, denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 471/97”), prevede la articolul 13:

„1. Orice persoană care nu achită, în tot sau în parte, în termenele prevăzute, avansurile, plățile periodice, plata de egalizare sau soldul taxei rezultat din declarație, după deducerea, în aceste cazuri, a valorii plăților periodice și a avansurilor, chiar dacă acestea nu au fost achitate, este pasibilă de o penalitate administrativă în cuantum de 30 % din fiecare sumă neplătită, chiar și atunci când, în urma corectării erorilor materiale sau de calcul constatate cu ocazia controlului declarației anuale, rezultă că taxa este mai mare sau că excedentul deductibil este mai mic. Pentru plățile privind credite garantate integral prin forme de garanție reală sau personală prevăzute de lege sau recunoscute de administrația financiară, efectuate cu o întârziere care nu depășește cincisprezece zile, penalitatea prevăzută în prima teză, în plus față de ceea ce prevede punctul a) al alineatului 1 al articolului 13 din Decretul legislativ nr. 472 din 18 decembrie 1997, este redusă la o valoare egală cu a cincisprezecea parte pentru fiecare zi de întârziere. Aceeași sancțiune se aplică în cazurile de plată integrală a taxei majorate în temeiul articolelor 36-bis și 36-ter din Decretul nr. 600 al Președintelui Republicii din 29 septembrie 1973 și al articolului 54 din Decretul nr. 633 al Președintelui Republicii din 26 octombrie 1972.

2. În afara cazurilor de taxe înscrise pe rol, sancțiunea se aplică, de asemenea, în toate cazurile de neplată a unei taxe sau a unei fracțiuni din această taxă în termenul prevăzut.

3. Sancțiunile prevăzute în prezentul articol nu se aplică în cazul în care plățile au fost efectuate în timp util la un birou, un oficiu sau un concesionar diferit de cel care este competent.”

## Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

9 Pe baza deciziei de trimitere și a observațiilor prezentate de Equoland, de guvernele italian și spaniol, precum și de Comisia Europeană, situația de fapt din litigiul principal poate fi rezumată după cum urmează.

10 În cursul lunii iunie 2006, Equoland a importat la Ufficio un lot de mărfuri provenind dintr-un stat terț. În declarația vamală s-a menționat că aceste mărfuri erau destinate antrepozitului fiscal în scopuri de TVA. În consecință, la data acestei operațiuni nu s-a solicitat plata TVA-ului la import.

11 În ziua următoare importului, gestionarul antrepozitului căruia îi erau destinate mărfurile le-a înscris în registrul intrărilor în stoc. Cu toate acestea, s-a constatat că mărfurile nu au fost niciodată depozitate fizic în antrepozit, ci au fost introduse în acesta doar virtual, și anume prin înscrierea lor în registrul menționat. În continuare, mărfurile au fost retrase imediat din regimul de antrepozit fiscal și s-a achitat TVA-ul prin taxarea inversă, efectuată de Equoland.

12 Întrucât a considerat că, dat fiind că mărfurile nu fuseseră introduse fizic în antrepozitul fiscal, condițiile necesare pentru amânarea plății TVA-ului la import nu fuseseră respectate, Ufficio a apreciat că Equoland nu a achitat taxa datorată și a impus, potrivit articolului 13 din Decretul legislativ nr. 471/97, plata TVA-ului la import, majorat cu o penalitate de 30 % din cuantumul acestuia.

13 Equoland a formulat o acțiune împotriva acestei

decizii la Commissione tributaria provinciale di Livorno, arătând că își regularizase situația cu privire la TVA-ul la import prin taxare inversă, plătind TVA-ul menționat la Agenzia delle Entrate (Administrația fiscală) în loc să îl plătească la Ufficio. În consecință, articolul 13 din Decretul legislativ nr. 471/97 nu era aplicabil într-un caz precum cel din litigiul principal.

14 Întrucât acțiunea sa a fost respinsă, Equoland a formulat apel împotriva hotărârii de respingere la Commissione tributaria regionale per la Toscana, reiterându-și punctul de vedere potrivit căruia decizia de impunere rectificativă se întemeia doar pe faptul că mărfurile importate nu fuseseră introduse „fizic” în antrepozitul fiscal, fără să existe o sustragere de la plata TVA-ului întrucât, cu ocazia eliberării pentru consum, s-ar fi procedat la o autofacturare a achiziției bunurilor importate și la plata TVA-ului regularizat în acest fel. Pe de altă parte, Equoland susține că, în mai multe state membre, introducerea „virtuală” a mărfurilor într-un antrepozit fiscal este legală.

15 Ufficio arată, mai întâi, că, pentru aplicarea reglementării privind antrepozitele în materie de TVA, care suspendă obligația de plată a taxei în momentul importului și permite plata acesteia doar cu ocazia declarației periodice, condiția necesară este introducerea „fizică” a bunurilor importate într-un antrepozit de acest tip. Astfel, dispozițiile naționale ar fi clare și ar impune introducerea „fizică” a bunurilor menționate în antrepozit, întrucât amânarea încasării TVA-ului nu ar fi garantată decât prin prezența acestora într-un antrepozit fiscal legal autorizat.

16 În continuare, principiul neutralității TVA-ului, care ar privi doar efectele economice ale acestei taxe pe consum, nu poate fi invocat pentru a nu respecta obligația de plată a TVA-ului atunci când există faptul generator al taxei. Or, în speță, acesta ar fi constituit de importul bunului.

17 În sfârșit, întrucât TVA-ul la import este o taxă legată de trecerea frontierei, ar trebui calculat și perceput de administrația vamală, în speță de Ufficio, fapt care, de altfel, ar asigura plata în cel mai scurt timp a cotei-părți ce revine Uniunii Europene.

18 Sesizată cu litigiul, instanța de trimitere arată că interpretarea propusă de Ufficio ar avea drept consecință plata TVA-ului de două ori, din cauza nerespectării unei obligații care ar trebui considerată ca având un caracter pur formal. Or, încălcarea unei astfel de obligații ar putea fi sancționată autonom, în ipoteza în care introducerea fizică a mărfurilor în antrepozitul fiscal ar fi considerată obligatorie, dar nu ar trebui să conducă, în lipsa unei operațiuni impozabile, la aplicarea TVA-ului asupra acestora.

19 În aceste condiții, Commissione tributaria regionale per la Toscana a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Conform articolului 16 din [A șasea directivă] și articolelor 154 și 157 din [Directiva TVA], destinația bunurilor importate într-un alt regim de antrepozit decât antrepozitul vamal, și anume antrepozitul TVA, este suficientă pentru a permite o scutire de la plata TVA-ului la import chiar și în cazul în care mărfurile nu sunt introduse fizic, ci numai scriptic [în acest antrepozit]?

2) [A șasea directivă] și [Directiva TVA] se opun unei practici prin care un stat membru percepe TVA-ul la import în pofida faptului că acesta a fost achitat – din cauza unei erori sau a unei nereguli – în cadrul unei taxări inverse, prin intermediul unei autofacturări și, în același timp, al înregistrării în registrul de cumpărări și de vânzări?

3) Faptul că un stat membru cere plata TVA-ului deja achitat în cadrul unei taxări inverse, prin intermediul unei autofacturări și, în același timp, al înregistrării în

registrul de cumpărări și de vânzări, încalcă principiul neutralității fiscale?”

**Cu privire la întrebările preliminare**

20 Astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, importul mărfurilor în discuție în litigiul principal a avut loc în cursul lunii iunie 2006, astfel încât Directiva 2006/112, care a intrat în vigoare doar la 1 ianuarie 2007, nu se aplică *ratione temporis* litigiului principal.

21 În consecință, trebuie să se considere că cererea de decizie preliminară vizează doar interpretarea celei de A șasea directive.

*Cu privire la prima întrebare*

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care supune acordarea scutirii de la plata TVA-ului la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopuri de TVA să fie introduse fizic în acesta.

23 În această privință, trebuie amintit, mai întâi, că articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, întrucât constituie o dispoziție derogatorie de la principiul, enunțat la articolul 10 alineatul (3) din aceeași directivă, potrivit căruia faptul generator are loc și taxa devine exigibilă în momentul importării bunurilor, este de strictă interpretare.

24 În continuare, legiuitorul Uniunii a supus utilizarea posibilității oferite statelor membre prin articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă întrunirii a două condiții substanțiale, și anume, pe de o parte, ca marfa al cărei import trebuie să fie scutit să nu fie destinată utilizării sau consumului final și, pe de altă parte, ca valoarea

TVA-ului datorat la ieșirea din regimul căruia i-a fost supusă această marfă să corespundă valorii TVA-ului care ar fi fost datorat dacă fiecare dintre operațiuni ar fi fost taxată pe teritoriul țării.

25 În sfârșit, în aplicarea posibilității recunoscute astfel statelor membre, acestea din urmă pot lua măsuri speciale pentru a acorda scutirea prevăzută la articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă.

26 În aceste condiții și în absența altor indicații în această privință în A șasea directivă, revine, în principiu, statelor membre obligația de a determina formalitățile care trebuie îndeplinite de persoana impozabilă pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA-ului în temeiul dispoziției respective.

27 Cu toate acestea, trebuie adăugat că, în cazul în care își exercită competențele recunoscute astfel, statele membre sunt obligate să respecte dreptul Uniunii, precum și principiile sale generale și, în consecință, principiul proporționalității (a se vedea Hotărârea Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 44 și jurisprudența citată).

28 În speță, astfel cum reiese din decizia de trimitere, legiuitorul italian a prevăzut că, pentru a putea beneficia de scutirea de la plata TVA-ului la import, persoana impozabilă are obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal, întrucât se presupune că această prezență fizică garantează perceperea ulterioară a taxei.

29 Or, trebuie să se constate că o astfel de obligație, în pofida caracterului său formal, este de natură să permită atingerea eficientă a obiectivelor urmărite, și anume asigurarea unei perceperi exacte a TVA-ului, precum și evitarea fraudei în ceea ce privește această taxă, și nu depășește, în sine, ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

30 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care supune acordarea scutirii de la plata TVA-ului la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopuri de TVA să fie introduse fizic în acesta.

*Cu privire la a treia și la a patra întrebare*

31 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata TVA-ului la import chiar dacă acesta a fost deja regularizat în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.

32 În această privință, trebuie amintit că, în cazul în care, pentru a exercita competențele atribuite prin articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă, statele membre adoptă măsuri precum obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal, aceste state rămân de asemenea competente, în absența unei reglementări în materie de sancțiuni, să aleagă sancțiunile pe care le consideră adecvate (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 44).

33 Prin urmare, este legitim ca, pentru asigurarea perceperii exacte a TVA-ului la import și pentru evitarea fraudei, un stat membru să prevadă în legislația națională sancțiuni corespunzătoare care urmăresc pedepsirea nerespectării obligației de a introduce fizic în antrepozitul fiscal o marfă importată.

34 Cu toate acestea, asemenea sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctele 65-67, Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 67, și Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 47).

35 Pentru a aprecia dacă o astfel de sancțiune este conformă principiului proporționalității, trebuie să se țină seama în special de natura și de gravitatea încălcării pe care această sancțiune urmărește să o pedepsească, precum și de modalitățile de stabilire a cuantumului acesteia.

36 În ceea ce privește, în primul rând, natura și gravitatea încălcării, trebuie, pe de o parte, să se amintească faptul că obligația de a introduce fizic marfa importată în antrepozitul fiscal constituie, după cum s-a statuat la punctul 29 din prezenta hotărâre, o cerință formală.

37 Pe de altă parte, trebuie arătat că, după cum a subliniat instanța de trimitere, nerespectarea acestei obligații nu a avut drept consecință, cel puțin în cauza principală, neplata TVA-ului la import, întrucât acesta a fost regularizat în cadrul taxării inverse pe care a efectuat-o persoana impozabilă.

38 Desigur, s-ar putea argumenta că, întrucât marfa importată nu a fost introdusă fizic în antrepozitul fiscal, TVA-ul era datorat la momentul importului și că, prin urmare, plata prin taxare inversă constituie o plată tardivă a acestui TVA.

39 Or, după cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, o plată tardivă a TVA-ului constituie, în absența unei tentative de fraudă sau a unui prejudiciu adus bugetului statului, doar o încălcare formală, care nu ar putea să repună în discuție dreptul de deducere al persoanei impozabile. În

orice caz, o astfel de plată tardivă nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude, care presupune, pe de o parte, că operațiunea în cauză, în pofida respectării condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale celei de A șasea directive și ale legislației naționale care transpune această directivă, are drept rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispoziții și, pe de altă parte, că dintr-un ansamblu de elemente obiective rezultă că scopul esențial al operațiunii în cauză este obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctele 74 și 75, precum și Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 74).

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, modalitățile de stabilire a cuantumului sancțiunii, este necesar să se constate, mai întâi, că cerința potrivit căreia persoana impozabilă trebuie, în plus față de o majorare de 30 %, să plătească din nou TVA-ul la import, fără să se țină seama de plata deja efectuată, echivalează, în esență, cu privarea acestei persoane impozabile de dreptul său de deducere. Astfel, supunerea aceleiași operațiuni unei duble impuneri a TVA-ului, în condițiile în care deductibilitatea acestei taxe se acordă doar o singură dată, lasă TVA-ul restant în sarcina persoanei impozabile.

41 În această privință, fără a fi nevoie să se analizeze compatibilitatea acestei părți din sancțiune cu principiul proporționalității, este suficient să se amintească, pe de o parte, faptul că Curtea a statuat în mod repetat că, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, care urmărește să garanteze perfecta neutralitate fiscală a acestei taxe cu privire la toate activitățile economice, întrucât această neutralitate implică posibilitatea persoanei impozabile de a deduce TVA-ul datorat sau plătit în cadrul tuturor activităților sale economice, o sancțiune care constă în refuzarea dreptului de

deducere nu este conformă cu A șasea directivă în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului (a se vedea în acest sens Hotărârea Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctele 23 și 24, precum și Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctele 68 și 70).

42 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese, contrar celor susținute de guvernul italian în ședință, că regimul taxării inverse prevăzut de A șasea directivă permite, printre altele, combaterea evaziunii fiscale și a fraudei constatate în anumite tipuri de operațiuni (a se vedea Hotărârea Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punctul 34).

43 În măsura în care, potrivit instanței de trimitere, în cauza principală nu există vreo fraudă și nici vreo tentativă de fraudă, partea din sancțiune care constă în impunerea unei noi plăți a TVA-ului deja achitat, fără ca această a doua plată să confere un drept de deducere, nu poate fi considerată ca fiind conformă cu principiul neutralității TVA-ului.

44 În continuare, în ceea ce privește partea din sancțiune care constă într-o majorare a taxei potrivit unui procentaj forfetar, este suficient să se amintească faptul că Curtea a hotărât deja că o astfel de modalitate de stabilire a cuantumului sancțiunii – fără să existe o posibilitate de adaptare a acesteia – poate depăși ceea ce este necesar pentru asigurarea perceperii exacte a taxei și pentru evitarea fraudei (a se vedea în acest sens Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctele 45 și 50-52).

45 În speță, având în vedere nivelul procentajului reținut pentru majorarea prevăzută de legislația națională și imposibilitatea de a-l adapta împrejurărilor specifice fiecărui caz, nu este exclus ca această modalitate de stabilire a cuantumului sancțiunii și, așadar, a părții corespunzătoare din aceasta să se dovedească disproporționată (a se vedea Hotărârea Rēdlihs, EU:C:2012:497, punctul 52).

46 În sfârșit, trebuie adăugat că, potrivit jurisprudenței Curții, plata unor dobânzi de întârziere poate constitui o sancțiune adecvată în cazul încălcării unei obligații formale, cu condiția ca aceasta să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite, care constau în asigurarea colectării corecte a TVA-ului și în prevenirea fraudei (a se vedea Hotărârea EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punctul 75).

47 Cu toate acestea, dacă suma globală a dobânzilor puse în sarcina persoanei impozabile ar corespunde cuantumului taxei deductibile, privând-o astfel pe acesta din urmă de dreptul său de deducere, o sancțiune de acest fel ar trebui considerată ca fiind disproporționată.

48 În orice caz, aprecierea finală a caracterului proporțional al sancțiunii în discuție în litigiul principal revine doar instanței de trimitere.

49 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare preliminară că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata TVA-ului la import chiar dacă acesta a fost deja regularizat în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

**1) Articolul 16 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18/CE a Consiliului din 14 februarie 2006, în versiunea care rezultă din articolul 28c din A șasea directivă, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care supune acordarea scutirii de la plata taxei pe valoarea adăugată la import prevăzută de această reglementare condiției ca mărfurile importate și care sunt destinate unui antrepozit fiscal în scopul de taxă să fie introduse fizic în acesta.**

**2) A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/18, trebuie interpretată în sensul că, în conformitate cu principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată, se opune unei reglementări naționale potrivit căreia un stat membru impune plata taxei pe valoarea adăugată la import chiar dacă aceasta a fost deja regularizată în cadrul unei taxări inverse prin intermediul unei autofacturări și al unei înregistrări în registrul de cumpărări și de vânzări al persoanei impozabile.**

*Sursa: www.curia.europa.eu*