

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)**

de 17 de julio de 2014 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Directiva 2006/112/CE — Exención de las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero — Obligación de introducir físicamente las mercancías en el depósito — Incumplimiento — Obligación de pagar el IVA, pese al hecho de que éste ya se había satisfecho mediante autoliquidación»

En el asunto C-272/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italia), mediante resolución de 25 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de mayo de 2013, en el procedimiento entre

**Equoland Soc. coop. arl**

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Borg Barthet, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y F. Biltgen (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de abril de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Equoland Soc. coop. arl, por el Sr. M. Turci y las Sras. R. Vianello y D. D'Alauro, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. J. García-Valdecasas Dorrego y el Sr. L. Banciella Rodríguez-Miñón, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Recchia y C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 16 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 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006 (DO L 51, p. 12) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y de los artículos 154 y 157 de 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre Equoland Soc. coop. arl (en lo sucesivo, «Equoland») y la Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno (Agencia de Aduanas — Oficina de aduanas de Livorno; en lo sucesivo, «Ufficio») a causa de una resolución de ésta por la que se declara la obligación de Equoland de pagar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por la importación de mercancías no introducidas físicamente en un depósito fiscal, si bien dicha empresa ya había satisfecho el impuesto mediante autoliquidación.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 10, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«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.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladoras agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos comunitarios.

En el caso en que los bienes no estén sujetos a ninguno de los citados derechos comunitarios, los Estados miembros aplicarán las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.»

4 El artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 *quater* de ésta (en lo sucesivo, «artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva»), dispone lo siguiente:

«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 impuesto sobre el valor añadido, 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:

A. las importaciones de bienes destinados a ser colocados en un régimen de depósito distinto del aduanero;

B. las entregas de bienes destinados a ser:

a) conducidos a la aduana y colocados, en su caso, en depósito temporal;

b) colocados en una zona franca o en un depósito franco;

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

[...]

e) colocados dentro del país, bajo un régimen de depósito distinto del aduanero.

A efectos del presente artículo, se considerarán depósitos distintos de los aduaneros:

– respecto a los productos objeto de los impuestos especiales, los definidos como depósitos fiscales en la acepción de la letra b) del artículo 4 de la Directiva 92/12/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1)].

– respecto a los bienes distintos de los productos objeto de los impuestos especiales, los definidos como tales por los Estados miembros. No obstante, los Estados miembros no podrán prever un régimen de depósito distinto del aduanero cuando dichos bienes estén destinados a ser entregados en el comercio al por menor.

[...]»

5 El artículo 17 de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo de ésta, dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

[...]

b) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en el interior del país.

[...]»

6 Con arreglo al artículo 4, letra b), de la Directiva 92/12, se entiende por depósito fiscal «todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo

determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal».

### *Derecho italiano*

7 El Decreto-Ley nº 331, de 30 de agosto de 1993, por el que se armonizan las disposiciones en materia de impuestos sobre los aceites minerales, el alcohol, las bebidas alcohólicas y los tabacos manufacturados, así como las disposiciones en materia de IVA, con las disposiciones establecidas por la Directiva CEE, y se adoptan las modificaciones que derivan de esta armonización, así como las disposiciones referentes al régimen de los centros autorizados de asistencia tributaria, los procedimientos de reembolso del impuesto, la exclusión del ILOR de las rentas de las empresas hasta el importe correspondiente a las cargas profesionales directas, el establecimiento para el año 1993 de un impuesto de consumo extraordinario sobre determinados bienes, y otras disposiciones tributarias (GURI nº 203, de 30 de agosto de 1993), dispone en su artículo 50 *bis*, apartado 4:

«Las siguientes operaciones se efectuarán sin pago del [IVA]:

[...]

b) las operaciones de despacho a libre práctica de bienes no comunitarios destinados a su introducción en un depósito IVA previa constitución de una garantía adecuada proporcional a la cuota del impuesto. Esta garantía no se exigirá a los operadores autorizados a efectos de lo previsto en el artículo 14 *bis* del Reglamento (CEE) nº 2454/1993 [...] ni a los que estén exentos a efectos de lo previsto en el artículo 90 del texto refundido de las disposiciones legislativas en materia aduanera, aprobado por el Decreto nº 43 del Presidente de la República de 23 de enero de 1973».

8 El Decreto legislativo nº 471, de 18 de diciembre de 1997, referente a la reforma de las sanciones tributarias no penales en el ámbito de los impuestos directos, del impuesto sobre el valor añadido y de la recaudación de los impuestos, de conformidad con el artículo 3, párrafo 133, letra q), de la Ley nº 662 de 23 de diciembre de 1996 (suplemento ordinario de la GURI nº 5, de 8 de enero de 1998; en lo sucesivo, «Decreto legislativo nº 471/97»), dispone en su artículo 13:

«1. Los que no satisfagan, en todo o en parte, dentro de los plazos fijados, los pagos a cuenta, los abonos periódicos, el abono a prorrata o el saldo del impuesto resultante de la declaración, deducido, en estos casos, el importe de los abonos periódicos y de los pagos a cuenta, aunque no hayan sido satisfechos, serán objeto de una sanción administrativa que ascenderá al 30 % de cada importe no pagado, aun cuando, a raíz de la corrección de errores materiales o de cálculo comprobados al verificar la declaración anual, resulte que el impuesto es por un importe mayor o que el exceso deducible es por un importe menor. Respecto a los abonos en relación con los créditos garantizados íntegramente mediante formas de aseguramiento real o personal establecidas por la ley o aceptadas por la Administración tributaria, efectuados con un retraso que no exceda de quince días, la sanción mencionada en la frase anterior, además de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 13 del Decreto legislativo nº 472, de 18 de diciembre de 1997, se reducirá a su vez a un importe igual a un quinceavo por cada día de retraso. La misma sanción se aplicará en los casos de liquidación del impuesto con recargo en virtud de lo señalado en los artículos 36 *bis* y 36 *ter* del Decreto nº 600 del Presidente de la República, de 29 de septiembre de 1973, y en el artículo 54 del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972.

2. Fuera de los casos de los impuestos inscritos en el registro fiscal, la sanción se aplicará asimismo en todos los casos de impago de un impuesto o de una fracción de dicho impuesto

dentro del plazo establecido.

3. Las sanciones establecidas en este artículo no se aplicarán cuando los abonos se hayan realizado en tiempo hábil en un despacho, oficina o concesionario distinto del que es competente.»

### **Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 Basándose en la resolución de remisión y en las observaciones presentadas por Equoland, los Gobiernos italiano y español y la Comisión europea, los hechos del litigio principal pueden resumirse del modo que sigue.

10 En el mes de junio de 2006, Equoland importó, ante el Ufficio, un lote de mercancías procedentes de un Estado tercero. En la declaración de aduana se indicaba que esas mercancías estaban destinadas al depósito fiscal a efectos del IVA. Por consiguiente, no se exigió pago alguno del IVA por importación en la fecha de esta operación.

11 Al día siguiente de la importación, el encargado del depósito al que estaban destinadas las mercancías las inscribió en el registro de entradas en stock. No obstante, se evidenció que las mercancías nunca fueron colocadas físicamente en el depósito, sino que sólo fueron introducidas en él de manera virtual, es decir, mediante su inscripción en dicho registro. Las mercancías fueron entonces inmediatamente retiradas del régimen de depósito fiscal y el IVA fue satisfecho por medio de una autoliquidación elaborada por Equoland.

12 Al entender que, puesto que las mercancías no habían sido introducidas físicamente en el depósito fiscal, no se habían respetado los requisitos para el aplazamiento del abono del IVA por importación, el Ufficio consideró que Equoland no había satisfecho el impuesto devengado y exigió, con arreglo al artículo 13 del Decreto legislativo nº 471/97, el pago del IVA sobre las importaciones incrementado con una sanción equivalente al 30 % de éste.

13 Equoland presentó un recurso contra esa resolución ante la Commissione tributaria provinciale di Livorno, en el que alegaba que había regularizado su situación respecto al IVA por importación mediante una autoliquidación, abonando dicho IVA a la Agenzia delle Entrate (Agencia de recaudación) en vez de abonarlo al Ufficio. Por consiguiente, a su entender, el artículo 13 del Decreto legislativo nº 471/97 no es aplicable a un caso como el del litigio principal.

14 Desestimado su recurso, Equoland interpuso un recurso de apelación contra la resolución desestimatoria ante la Commissione tributaria regionale per la Toscana, reiterando su punto de vista de que el acto impositivo rectificativo se basaba únicamente en el hecho de que las mercancías importadas no habían sido «físicamente» introducidas en el depósito fiscal, sin que hubiera habido elusión del IVA ya que, en el momento de salida para su consumo, se había procedido a una autofacturación de la adquisición de las importaciones y al pago del IVA así regularizado. Por otra parte, Equoland sostiene que, en varios Estados miembros, es legal la introducción «virtual» de las mercancías en un depósito fiscal.

15 El Ufficio argumenta, en primer lugar, que la condición necesaria para aplicar la normativa referente a los depósitos en materia de IVA, que deja en suspenso la obligación de pagar el impuesto en el momento de la importación y permite liquidarlo únicamente en el momento de la declaración periódica, es la introducción «física» de los bienes importados en un depósito de ese tipo. En efecto, en su opinión, las disposiciones nacionales son claras y exigen la introducción «física» de dichos bienes en el depósito, ya que el aplazamiento del cobro del IVA sólo está garantizado por la presencia de aquéllos en un depósito fiscal debidamente autorizado.

16 Asimismo, el principio de neutralidad del IVA, que se refiere únicamente a los efectos económicos de este impuesto en los consumidores, no puede invocarse para no respetar la obligación de abonar el IVA en el momento del devengo del impuesto. No obstante, en el caso de autos, el devengo se produce con la importación del bien.

17 Finalmente, dado que el IVA por importación es un impuesto vinculado al cruce de la frontera, debe ser calculado y recaudado por la Administración aduanera, en este caso el Ufficio, lo cual, por lo demás, permite que se pague la cuota que corresponde a la Unión Europea en el menor plazo posible.

18 El órgano jurisdiccional remitente, que conoce del asunto, señala que la interpretación defendida por el Ufficio tendría la consecuencia de que se pagaría dos veces el IVA debido a la inobservancia de una obligación que debe tener la consideración de puramente formal. Ahora bien, la infracción de una obligación como esa puede ser sancionada de manera autónoma, en el supuesto en que la introducción física de las mercancías en el depósito fiscal se considere obligatoria, pero no debería, a falta de una operación imponible, dar lugar que se les aplique el IVA.

19 En estas circunstancias, la Commissione tributaria regionale per la Toscana decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) De conformidad con el artículo 16 de la [Sexta Directiva] y los artículos 154 y 157 de la [Directiva IVA], ¿el destino de los bienes importados en un régimen de depósito distinto del aduanero, a saber, el depósito IVA, basta para permitir la exención del pago del IVA a la importación incluso cuando la introducción [de dichos bienes en el depósito] se efectúe sólo de forma documental y no físicamente?

2) ¿Se oponen la [Sexta Directiva] y la [Directiva IVA] a la práctica según la cual un Estado miembro recauda el IVA a la importación pese a que éste —por error o irregularidad— ha sido abonado mediante autoliquidación por medio de la emisión de una autofactura y la inscripción simultánea en el registro de ventas y adquisiciones?

3) ¿Vulnera el principio de neutralidad del IVA la pretensión del Estado miembro de exigir el IVA abonado mediante autoliquidación por medio de la emisión de autofacturas y la inscripción simultánea en el registro de ventas y adquisiciones?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

20 Como se desprende del expediente remitido al Tribunal de Justicia, la importación de las mercancías de que se trata en el procedimiento principal tuvo lugar en el mes de junio de 2006, de modo que la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, no es aplicable *ratione temporis* al litigio principal.

21 Por lo tanto, debe entenderse que la petición de decisión prejudicial se refiere únicamente a la interpretación de la Sexta Directiva.

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita el otorgamiento de la exención del pago del IVA a la importación establecida en esa normativa a la condición de que las mercancías importadas y

que están destinadas a un depósito fiscal a efectos del IVA sean introducidas físicamente en éste.

23 A este respecto, debe recordarse, ante todo, que el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva es de interpretación estricta, en la medida en que es un precepto que exceptúa lo dispuesto en el artículo 10, apartado 3, de la misma Directiva, con arreglo al cual el devengo se produce y el IVA por importación se hace exigible en el momento en que se efectúa la importación de los bienes.

24 Asimismo, el legislador de la Unión ha supeditado la utilización de la facultad otorgada a los Estados miembros por dicho artículo 16, apartado 1, a la concurrencia de dos requisitos sustanciales, concretamente, por una parte, que la mercancía cuya importación debe ser eximida no esté dirigida a una utilización o a un consumo finales y, por otra parte, que la cuantía del IVA adeudada al término del régimen al que ha estado sometida esa mercancía corresponda con la cuantía del IVA que se hubiera adeudado si cada una de esas operaciones se hubiera gravado dentro del país.

25 Finalmente, al aplicar la facultad así reconocida a los Estados miembros, éstos pueden adoptar las medidas particulares para conceder el beneficio de la exención establecida en el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva.

26 En estas circunstancias, y a falta de otras indicaciones a este respecto en la Sexta Directiva, corresponde, en principio, a los Estados miembros, determinar las formalidades que debe cumplir el sujeto pasivo para poder acogerse a la exención del pago del IVA con arreglo a dicho precepto.

27 No obstante, debe añadirse que los Estados miembros están obligados a ejercitar las competencias así reconocidas respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase la sentencia R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, apartado 44 y jurisprudencia citada).

28 En el caso de autos, como se desprende de la resolución de remisión, el legislador italiano ha establecido que, con objeto de poder acogerse a la exención del pago del IVA por importación, el sujeto pasivo tiene la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal, pues se entiende que esta presencia física es la garantía de la recaudación posterior del impuesto.

29 Pues bien, debe reconocerse que una obligación como esa, pese a su naturaleza formal, permite lograr eficazmente los objetivos perseguidos, esto es, garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar la defraudación de este impuesto, y que no excede, como tal, de lo necesario para lograr dichos objetivos.

30 Por lo tanto, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que supedita el otorgamiento de la exención del pago del IVA a la importación establecida en esa normativa a la condición de que las mercancías importadas y destinadas a un depósito fiscal a efectos del IVA sean introducidas físicamente en dicho depósito.

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

31 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro exige el pago del IVA a

la importación aun cuando éste ya ha sido regularizado mediante una autoliquidación, por medio de una autofacturación y de la inscripción en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.

32 A este respecto, procede recordar que cuando, para ejercitar las competencias atribuidas por el artículo 16, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros adoptan medidas como la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal, dichos Estados conservan su competencia, a falta de normativa sancionadora, para establecer las sanciones que consideren apropiadas (véase, en este sentido, la sentencia R?dlihs, EU:C:2012:497, apartado 44).

33 Por lo tanto, es legítimo que un Estado miembro, con objeto de garantizar la correcta recaudación del IVA por importación y de evitar la defraudación, establezca, en su legislación nacional, sanciones apropiadas para penalizar la inobservancia de la obligación de introducir físicamente una mercancía importada en el depósito fiscal.

34 Sin embargo, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados (véanse, en este sentido, las sentencias Ecotrade, C?95/07 y C?96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67; EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, apartado 67, y R?dlihs, EU:C:2012:497, apartado 47).

35 Con objeto de apreciar si la sanción de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad, ha de tenerse en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía.

36 En primer lugar, respecto a la naturaleza y la gravedad de la infracción, debe recordarse que la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal es, como se ha declarado en el apartado 29 de la presente sentencia, una exigencia formal.

37 Por otra parte, debe señalarse que, como ha puesto de relieve el tribunal remitente, el incumplimiento de esa obligación no ha tenido la consecuencia, al menos en el asunto principal, de que no se pagara el IVA por importación, ya que el impuesto se regularizó mediante la autoliquidación realizada por el sujeto pasivo.

38 Ciertamente, podría argüirse que, puesto que la mercancía importada no fue introducida físicamente en el depósito fiscal, el IVA se devengó en el momento de la importación y que, por lo tanto, el pago mediante autoliquidación es un pago del IVA verificado con retraso.

39 Ahora bien, como se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el pago con retraso del IVA no es, si no existen intento de defraudar ni perjuicios a la Hacienda pública del Estado, más que un incumplimiento formal que no puede desvirtuar el derecho a deducir del sujeto pasivo. En todo caso, un pago con retraso como ese no puede, *per se*, equipararse a un fraude, el cual implica, por una parte, que la operación de que se trate, a pesar de la observancia formal de los requisitos establecidos en las disposiciones aplicables de la Sexta Directiva y en la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esa Directiva, tenga como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que resulte de un conjunto de elementos objetivos que la finalidad esencial de la operación de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias Halifax y otros, C?255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y 75, y EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 74).

40 En segundo lugar, respecto al método para determinar la cuantía de la sanción, procede

señalar, ante todo, que la exigencia de que el sujeto pasivo, además de un recargo del 30 %, pague de nuevo el IVA por importación, sin que se tenga en cuenta el pago ya realizado, conduce, en esencia, a privar a dicho sujeto pasivo de su derecho a deducir. En efecto, sujetar una misma operación a la doble imposición del IVA, al tiempo que sólo se concede una vez la deducción del impuesto, deja el IVA restante a cargo del sujeto pasivo.

41 A este respecto, y sin que sea necesario examinar la compatibilidad de esta parte de la sanción con el principio de proporcionalidad, basta con recordar, por una parte, que el Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducir en el sistema común del IVA, que pretende garantizar la perfecta neutralidad de este impuesto respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas, lo que implica la posibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas, una sanción consistente en la denegación del derecho a deducir no es conforme con la Sexta Directiva en caso de que no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda pública del Estado (véanse, en este sentido, las sentencias *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, apartados 23 y 24, y *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, apartados 68 y 70).

42 Por otra parte, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, contrariamente a lo que sostuvo el Gobierno italiano en la vista, el régimen de autoliquidación establecido en la Sexta Directiva permite, en particular, luchar contra el fraude y la evasión fiscales detectados en determinados tipos de operaciones (véase la sentencia *Véleclair*, C-414/10, EU:C:2012:183, apartado 34).

43 En la medida en que, de acuerdo con el tribunal remitente, no existe en el asunto principal ni fraude ni tentativa de fraude, la parte de la sanción consistente en exigir un nuevo pago del IVA ya satisfecho, sin que este segundo pago dé derecho a deducir, no puede considerarse conforme con el principio de neutralidad del IVA.

44 En lo que se refiere a la parte de la sanción consistente en un recargo del impuesto de acuerdo con un porcentaje fijo, basta con recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que ese método para determinar la cuantía de la sanción —sin que exista la posibilidad de graduación de ésta— puede ir más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude (véase, en este sentido, la sentencia *R?dlihs*, EU:C:2012:497, apartados 45 y 50 a 52).

45 En el caso de autos, considerando el porcentaje aplicado en el recargo establecido por la legislación nacional y la imposibilidad de adaptarlo a las circunstancias específicas de cada caso concreto, no cabe excluir que este método para la determinación de la cuantía de la sanción y, por lo tanto, de la parte correspondiente a ésta, pueda resultar desproporcionado (véase la sentencia *R?dlihs*, EU:C:2012:497, apartado 52).

46 Finalmente, debe añadirse que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el abono de intereses de demora puede ser una sanción adecuada en caso de incumplimiento de una obligación formal, siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de evitar el fraude y garantizar la correcta recaudación del IVA (véase la sentencia *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, apartado 75).

47 No obstante, si el importe total de los intereses a cargo del sujeto pasivo coincidiera con el importe del impuesto deducible, privándole así de su derecho a deducir, tal sanción sería desproporcionada.

48 En todo caso, la apreciación final del carácter proporcionado de la sanción de que se trata

en el asunto principal corresponde únicamente al tribunal remitente.

49 Por cuanto antecede, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro exige el pago del IVA a la importación aun cuando éste ya ha sido regularizado mediante una autoliquidación, por medio de una autofacturación y de una inscripción en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.

### **Costas**

50 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 Sexta) declara:

1) **El artículo 16, apartado 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, modificada por la Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero de 2006, en la redacción resultante del artículo 28 *quater* de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que supedita el otorgamiento de la exención del pago del impuesto sobre el valor añadido a la importación establecida en esa normativa a la condición de que las mercancías importadas y destinadas a un depósito fiscal a efectos de este impuesto sean introducidas físicamente en dicho depósito.**

2) **La Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/18, debe interpretarse en el sentido de que, de conformidad con el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro exige el pago del impuesto sobre el valor añadido a la importación aun cuando éste ya ha sido regularizado mediante una autoliquidación, por medio de una autofacturación y de una anotación en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.