

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

17 de julho de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Diretiva 2006/112/CE – Isenção das importações de bens destinados a ser colocados num regime de entreposto não aduaneiro – Obrigação de introduzir fisicamente as mercadorias no entreposto – Inobservância – Obrigação de pagamento do IVA não obstante este já ter sido pago por autoliquidação»

No processo C-272/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria regionale per la Toscana (Itália), por decisão de 25 de maio de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de maio de 2013, no processo

Equoland Soc. coop. arl

contra

Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Borg Barthet, presidente de secção, E. Levits e F. Biltgen (relator), juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: L. Carrasco Marco, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 9 de abril de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Equoland Soc. coop. arl, por M. Turci, R. Vianello e D. D’Alauro, avvocati,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo espanhol, por M. J. García-Valdecasas Dorrego e L. Banciella Rodríguez-Miñón, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Recchia e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 16.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006 (JO L 51, p. 12, a seguir «Sexta Diretiva»), e dos artigos 154.º e 157.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Equoland Soc. coop. arl (a seguir «Equoland») à Agenzia delle Dogane — Ufficio delle Dogane di Livorno (Agência aduaneira — Estância aduaneira de Livorno, a seguir «Ufficio») a respeito de uma decisão desta última que obrigou a Equoland a pagar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») na importação sobre mercadorias que não deram fisicamente entrada num entreposto fiscal, apesar de a sociedade já ter pagado esse imposto por autoliquidação.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 10.º, n.º 3, da Sexta Diretiva prevê:

«O facto gerador ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que é efetuada a importação do bem. Sempre que os bens sejam colocados, desde a sua entrada no território da Comunidade, sob um dos regimes previstos no n.º 3 do artigo 7.º, o facto gerador e a exigibilidade do imposto só se verificam no momento em que os bens deixem de estar sujeitos a esse regime.

Todavia, quando os bens importados estão sujeitos a direitos aduaneiros, a direitos niveladores agrícolas ou a encargos de efeito equivalente, estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que se verificam o facto gerador e a exigibilidade desses direitos comunitários.

Nos casos em que os bens importados não se encontrem sujeitos a nenhum destes direitos comunitários, os Estados-Membros aplicarão as disposições em vigor para os direitos aduaneiros no que diz respeito ao facto gerador e à exigibilidade do imposto.»

4 O artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-C da mesma (a seguir «artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva»), dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições fiscais comunitárias, os Estados-Membros podem, sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º, adotar medidas especiais para isentar as operações adiante enunciadas ou algumas delas, desde que não se destinem a utilização definitiva e/ou a consumo final e que o montante do [IVA] devido à saída dos regimes ou situações referidos nos pontos A a E corresponda ao montante do imposto devido se cada uma dessas operações tivesse sido tributada no território do país:

A. As importações de bens que se destinem a ser colocados num regime de entreposto não aduaneiro.

B. As entregas de bens que se destinem a ser:

- a) Apresentados na alfândega e eventualmente colocados, em depósito temporário;
- b) Colocados numa zona franca ou em entreposto franco;
- c) Colocados em regime de entreposto aduaneiro ou em regime de aperfeiçoamento ativo;
- [...]
- e) Colocados, no território do país, num regime de entreposto não aduaneiro.

Para efeitos do presente artigo, são considerados entrepostos não aduaneiros:

- no que se refere aos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, os locais definidos como entrepostos fiscais na alínea b) do artigo 4.º da Diretiva 92/12/CEE [do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1)],
- no que se refere aos bens que não sejam produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, os locais como tal definidos pelos Estados-Membros. No entanto, os Estados-Membros não podem prever um regime de entreposto não aduaneiro quando os bens se destinem a ser entregues no estádio do comércio retalhista.

[...]»

5 O artigo 17.º da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.º-F da mesma, prevê:

- «1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

[...]

b) O [IVA] devido ou pago em relação a bens importados para o território do país.

[...]»

6 Nos termos do artigo 4.º, alínea b), da Diretiva 92/12, entende-se por entreposto fiscal «todo e qualquer local onde sejam produzidas, transformadas, detidas, recebidas ou expedidas pelo depositário autorizado, no exercício da sua profissão, em regime de suspensão do imposto especial de consumo, mercadorias sujeitas ao referido imposto, sob certas condições fixadas pelas autoridades competentes do Estado-Membro em que se situa esse entreposto fiscal».

Direito italiano

7 O Decreto?Lei n.º 331, de 30 de agosto de 1993, relativo à harmonização das disposições em matéria de impostos sobre os óleos minerais, o álcool, as bebidas alcoólicas e os tabacos manufacturados e em matéria de IVA com as disposições da Diretiva CEE, e às alterações decorrentes dessa harmonização, bem como às disposições respeitantes ao regime dos centros autorizados de assistência fiscal, aos procedimentos de reembolso do imposto, à exclusão do ILOR dos rendimentos das empresas até ao montante correspondente aos encargos profissionais diretos, ao estabelecimento, em 1993, de um imposto de consumo extraordinário sobre determinados bens, e a outras disposições fiscais (GURI n.º 203, de 30 de agosto de 1993), dispõe no seu artigo 50.º?A, n.º 4:

«Estão isentas de pagamento de [IVA] as seguintes operações:

[...]

b) operações de introdução em livre prática de bens não comunitários destinados a serem introduzidos num entreposto IVA após constituição de uma garantia adequada, proporcional ao imposto. Esta garantia não é exigida aos operadores económicos autorizados na aceção do artigo 14.º?A do Regulamento (CEE) n.º 2454/1993 [...], nem aos operadores isentos na aceção do artigo 90.º do texto único que estabelece disposições legislativas em matéria aduaneira, aprovado pelo Decreto n.º 43 do Presidente da República, de 23 de janeiro de 1973».

8 O Decreto Legislativo n.º 471, de 18 de dezembro de 1997, relativo à reforma das sanções fiscais não penais no domínio dos impostos diretos, do imposto sobre o valor acrescentado e da cobrança dos impostos, nos termos do artigo 3.º, n.º 133, alínea q), da Lei n.º 662, de 23 de dezembro de 1996 (suplemento ordinário do GURI n.º 5, de 8 de janeiro de 1998, a seguir «Decreto Legislativo n.º 471/97»), dispõe no seu artigo 13.º:

«1. Quem não proceder, total ou parcialmente, nos prazos fixados, a pagamentos por conta, pagamentos periódicos, pagamentos de compensação ou do saldo do imposto resultante da declaração, após dedução, nesses casos, do montante dos pagamento periódicos e dos pagamentos por conta, mesmo que ainda não tenham sido efetuados, fica sujeito a uma sanção administrativa que pode ascender a 30% de cada montante não pago, mesmo quando, na sequência da correção de erros materiais ou de cálculo constatados no controlo da declaração anual, se verificar que o imposto é mais elevado ou que o excedente dedutível é menos elevado. Quanto aos pagamentos relativos a créditos integralmente garantidos pelas modalidades de garantia real ou pessoal previstas pela lei ou reconhecidas pela administração financeira, que sejam efetuados com um atraso não superior a quinze dias, a sanção referida na primeira frase, além das disposições referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 472, de 18 de dezembro de 1997, é ainda reduzida a um montante igual a quinze avos por cada dia de atraso. A mesma sanção é aplicável nos casos de liquidação do imposto agravado por força dos artigos 36.º?A e 36.º?B do Decreto n.º 600 do Presidente da República, de 29 de setembro de 1973, e do artigo 54.º do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de outubro de 1972.

2. Fora dos casos dos impostos inscritos na lista, a sanção também se aplica a todas as situações de não pagamento de um imposto ou de uma fração desse imposto no prazo previsto.

3. As sanções previstas no presente artigo não se aplicam quando os pagamentos tenham sido efetuados em tempo útil numa estância, num serviço ou num concessionário diferente do competente.»

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 Com base na decisão de reenvio e nas observações apresentadas pela Equoland, pelos Governos italiano e espanhol e pela Comissão Europeia, os factos do litígio no processo principal podem ser resumidos da seguinte forma.

10 Em junho de 2006, a Equoland importou, junto do Ufficio, um lote de mercadorias provenientes de um Estado terceiro. Na declaração aduaneira, foi indicado que essas mercadorias se destinavam ao entreposto fiscal para efeitos de IVA. Por conseguinte, não foi exigido nenhum pagamento de IVA na importação à data dessa operação.

11 No dia seguinte à importação, o gestor do entreposto ao qual as mercadorias se destinavam inscreveu-as no registo das entradas. Todavia, verificou-se que as mercadorias não tinham dado fisicamente entrada no entreposto, mas apenas de forma virtual, a saber, através da sua inscrição no referido registo. As mercadorias foram então imediatamente retiradas do regime de entreposto fiscal e o IVA foi pago pela Equoland através de autoliquidação.

12 Por considerar que, uma vez que as mercadorias não tinham dado fisicamente entrada no entreposto fiscal, os requisitos necessários ao pagamento diferido do IVA na importação não se encontravam preenchidos, o Ufficio entendeu que a Equoland não tinha pagado o imposto devido e exigiu, nos termos do artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 471/97, o pagamento do IVA na importação acrescido de uma sanção no valor de 30% do montante do imposto.

13 A Equoland interpôs recurso dessa decisão na Commissione tributaria provinciale di Livorno alegando que tinha regularizado a sua situação em termos do IVA na importação através de autoliquidação, pagando o referido IVA à Agenzia delle Entrate (Agência das receitas) em vez de o fazer ao Ufficio. Por conseguinte, o artigo 13.º do Decreto Legislativo n.º 471/97 não é aplicável a um caso como o do litígio no processo principal.

14 Uma vez que foi negado provimento ao seu recurso, a Equoland recorreu da decisão para a Commissione tributaria regionale per la Toscana, reiterando a sua opinião segundo a qual o aviso de liquidação rectificativo se baseava unicamente no facto de as mercadorias importadas não terem entrado «fisicamente» no entreposto fiscal, sem que tenha havido subtração do IVA porque, no momento da introdução no consumo, procedeu à autofaturação da aquisição das importações e procedeu ao pagamento do IVA assim regularizado. Além disso, a Equoland alega que, em vários Estados-Membros, a entrada «virtual» das mercadorias num entreposto fiscal é legal.

15 O Ufficio alega, antes de mais, que o requisito necessário para a aplicação da regulamentação relativa aos entrepostos em matéria de IVA, que suspende a obrigação de pagar o imposto no momento da importação e permite proceder à sua liquidação apenas no momento da declaração periódica, é a entrada «física» dos bens importados nesse entreposto. Com efeito, as disposições nacionais são claras e exigem a entrada «física» dos referidos bens no entreposto, pois o diferimento da cobrança do IVA só está garantido pela sua presença num entreposto fiscal regularmente autorizado.

16 Em seguida, o princípio da neutralidade do IVA, que diz unicamente respeito aos efeitos económicos desse imposto nos consumidores, não pode ser invocado para não cumprir a obrigação de pagar o IVA no momento em que ocorre o facto gerador do imposto. Ora, no caso vertente, este facto consiste na importação do bem.

17 Por último, uma vez que o IVA na importação é um imposto associado à passagem de uma fronteira, deve ser calculado e cobrado pela Administração Aduaneira, neste caso o Ufficio, o que, de resto, permite o pagamento atempado da quota-parte pertencente à União Europeia.

18 Chamado a decidir sobre o processo, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que a interpretação da norma preconizada pelo Ufficio levaria a uma duplicação do pagamento do IVA em virtude da não observância de uma obrigação que deve ser considerada puramente formal. Ora, a violação dessa obrigação pode ser sancionada de forma autónoma, no caso de a entrada física das mercadorias no entreposto fiscal ser considerada obrigatória, mas não deve, na falta de uma operação tributável, dar lugar à aplicação de IVA sobre essas mercadorias.

19 Nestas condições, a Commissione tributaria regionale per la Toscana decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nos termos do artigo 16.º da [Sexta Diretiva] e dos artigos 154.º e 157.º da [diretiva IVA], o destino dos bens importados num regime de entreposto não aduaneiro, [a saber, de] entreposto IVA, é suficiente para permitir a isenção do pagamento de IVA [na] importação, mesmo [quando] a entrada das mercadorias no entreposto ocorra apenas por via documental e não fisicamente?

2) A [Sexta Diretiva] e a [diretiva IVA] opõem-se a uma prática de um Estado-Membro que consiste em cobrar o IVA [na] importação apesar de este — por erro ou irregularidade — ter sido pago [no quadro de uma] autoliquidação, através de autofaturação e[, ao mesmo tempo,] da [...] inscrição no registo [das] aquisições [e das vendas]?

3) O facto de o Estado-Membro exigir o IVA já pago [no quadro de uma] autoliquidação, [através de] autofaturação e[, ao mesmo tempo, da] inscrição no registo [das] aquisições [e das vendas], viola o princípio da neutralidade do IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

20 Como resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, a importação das mercadorias em causa no processo principal ocorreu em junho de 2006, pelo que a Diretiva 2006/112, que só entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, não é aplicável, *ratione temporis*, ao litígio no processo principal.

21 Por conseguinte, deve entender-se que o pedido de decisão prejudicial se refere unicamente à interpretação da Sexta Diretiva.

Quanto à primeira questão

22 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que subordina a concessão de uma isenção do pagamento do IVA na importação prevista por essa legislação ao requisito de as mercadorias importadas e destinadas a um entreposto fiscal para efeitos de IVA darem fisicamente entrada no entreposto.

23 A este respeito, recorde-se, desde logo, que, na medida em que constitui uma disposição derogatória ao princípio, enunciado no artigo 10.º, n.º 3, da mesma diretiva, segundo o qual o facto gerador ocorre e o IVA na importação é exigível no momento em que é efetuada a importação do bem, o artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva deve ser objeto de uma interpretação estrita.

24 Em seguida, o legislador da União subordinou o uso da faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva à verificação de dois requisitos materiais, a saber, por um lado, que a mercadoria cuja importação deve ser isenta não se destina a uma utilização definitiva e/ou a um consumo finais e, por outro, que o montante do IVA devido à saída do regime ao qual essa mercadoria foi submetida corresponde ao montante do IVA devido

se cada uma dessas operações tivesse sido tributada no território do país.

25 Por último, em aplicação da faculdade assim reconhecida aos Estados-Membros, estes podem tomar medidas especiais para conceder o benefício da isenção prevista no artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

26 Nestas condições, e não havendo outras indicações a este respeito na Sexta Diretiva, cabe, em princípio, aos Estados-Membros determinar as formalidades que o sujeito passivo deve cumprir para beneficiar da isenção do pagamento de IVA nos termos da referida disposição.

27 Todavia, importa acrescentar que, quando exercem as competências assim reconhecidas, os Estados-Membros estão obrigados a respeitar o direito da União e os seus princípios gerais e, por conseguinte, o princípio da proporcionalidade (v. acórdão R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, n.º 44 e jurisprudência referida).

28 No caso vertente, conforme resulta da decisão de reenvio, o legislador italiano previu que, para poder beneficiar da isenção do pagamento de IVA na importação, o sujeito passivo tem a obrigação de introduzir fisicamente a mercadoria importada no entreposto fiscal, pressupondo-se que essa presença física garante a cobrança posterior do imposto.

29 Ora, há que concluir que essa obrigação, não obstante o seu caráter formal, é suscetível de permitir alcançar eficazmente os objetivos prosseguidos, a saber, assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude a este imposto, e não excede, enquanto tal, o necessário para alcançar estes objetivos.

30 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que subordina a concessão de uma isenção do pagamento do IVA na importação prevista por essa legislação ao requisito de as mercadorias importadas e destinadas a um entreposto fiscal para efeitos de IVA darem fisicamente entrada no mesmo.

Quanto à segunda e terceira questões

31 Com a segunda e terceira questões, que devem ser analisadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, se opõe a uma legislação nacional em aplicação da qual um Estado-Membro exige o pagamento do IVA na importação apesar de este já ter sido regularizado no quadro de uma autoliquidação, através de autofaturação e da inscrição no registo das aquisições e das vendas do sujeito passivo.

32 A este respeito, recorde-se que, quando, no exercício das competências atribuídas pelo artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros adotam medidas, como a obrigação de introduzir fisicamente a mercadoria no entreposto fiscal, esses Estados também são competentes para, na falta de legislação no domínio das sanções, escolher as sanções que considerem adequadas (v., neste sentido, acórdão R?dlihs, EU:C:2012:497, n.º 44).

33 Por conseguinte, é legítimo que um Estado-Membro, para garantir a cobrança exata do IVA na importação e evitar a fraude, preveja, na sua legislação nacional, sanções apropriadas destinadas a punir o incumprimento da obrigação de introduzir fisicamente uma mercadoria importada no entreposto fiscal.

34 Tais sanções não devem, no entanto, ir além do que é necessário para alcançar os referidos objetivos (v., neste sentido, acórdãos Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267,

n.os 65 a 67; EMS?Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, n.º 67; e R?dlihs, EU:C:2012:497, n.º 47).

35 Para avaliar se a sanção em causa é conforme com o princípio da proporcionalidade, deve ter-se em conta, designadamente, a natureza e a gravidade da infração que essa sanção visa punir, bem como as modalidades de determinação do seu montante.

36 No que respeita, em primeiro lugar, à natureza e à gravidade da infração, recorde-se, por um lado, que a obrigação de introduzir fisicamente uma mercadoria importada no entreposto fiscal constitui, conforme se declarou no n.º 29 do presente acórdão, uma exigência formal.

37 Por outro lado, refira-se que, conforme sublinhou o órgão jurisdicional de reenvio, a inobservância dessa obrigação não teve como consequência, pelo menos no processo principal, o não pagamento do IVA na importação, uma vez que este foi regularizado no quadro da autoliquidação a que o sujeito passivo procedeu.

38 Na verdade, poder-se-ia alegar que, uma vez que a mercadoria importada não deu fisicamente entrada no entreposto fiscal, o IVA era devido no momento da importação e que, portanto, o pagamento através de autoliquidação constituiu um pagamento tardio desse IVA.

39 Ora, conforme resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na inexistência de tentativa de fraude ou de prejuízo para o orçamento de Estado, um pagamento tardio do IVA constitui apenas uma violação formal que não pode colocar em causa o direito a dedução do sujeito passivo. Em todo o caso, esse pagamento tardio não pode, *per se*, ser equiparado a uma fraude, a qual pressupõe, por um lado, que a operação em causa, apesar do respeito dos requisitos previstos nas disposições relevantes da Sexta Diretiva e da legislação nacional que a transpõe, tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições e, por outro, que resulte de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial da operação em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdãos Halifax e o., C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 74 e 75, e EMS?Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, n.º 74).

40 Em segundo lugar, no que respeita às modalidades de determinação do montante da sanção, há que concluir, desde logo, que a exigência segundo a qual, além de um acréscimo de 30%, o sujeito passivo deve pagar novamente o IVA à importação, sem que seja tido em conta o pagamento já efetuado, equivale, em substância, a privar esse sujeito passivo do seu direito a dedução. Com efeito, sujeitar uma única operação a uma dupla tributação de IVA, ao mesmo tempo que só se concede uma vez a dedutibilidade desse imposto, deixa o IVA restante a cargo do sujeito passivo.

41 A este respeito, e sem que seja necessário examinar a compatibilidade desta parte da sanção com o princípio da proporcionalidade, basta recordar, por um lado, que o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que, atendendo ao lugar preponderante que ocupa o direito a dedução no sistema comum do IVA, que visa garantir a perfeita neutralidade fiscal desse imposto em relação a todas as atividades económicas, implicando essa neutralidade a possibilidade de o sujeito passivo deduzir o IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, uma sanção que consiste numa recusa do direito a dedução não é conforme com a Sexta Diretiva no caso de não se demonstrar a existência de uma fraude ou de um prejuízo para o orçamento do Estado (v., neste sentido, acórdãos Sosnowska, C?25/07, EU:C:2008:395, n.os 23 e 24, e EMS?Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, n.os 68 e 70).

42 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, contrariamente ao que o Governo italiano alegou na audiência, o regime de autoliquidação previsto pela Sexta Diretiva

permite, designadamente, combater a fraude e a evasão fiscal verificadas em certo tipo de operações (v. acórdão Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, n.º 34).

43 Na medida em que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no processo principal não existe fraude nem tentativa de fraude, a parte da sanção que consiste em exigir um novo pagamento do IVA já pago, sem que esse segundo pagamento dê lugar a um direito a dedução, não pode ser considerada conforme com o princípio da neutralidade do IVA.

44 Em seguida, relativamente à parte da sanção que consiste num aumento do imposto segundo uma percentagem fixa, basta recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que essa modalidade de determinação do montante da sanção — sem que haja uma possibilidade de graduação — pode ir além do que é necessário para garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude (v., neste sentido, acórdão R?dlihs, EU:C:2012:497, n.os 45 e 50 a 52).

45 No caso vertente, atendendo ao nível percentual adotado para o acréscimo previsto pela legislação nacional e à impossibilidade de adaptá-lo às circunstâncias específicas de cada caso concreto, não está excluído que a referida modalidade de determinação do montante da sanção, e, como tal, a parte correspondente à sanção, possa ser desproporcionada (v. acórdão R?dlihs, EU:C:2012:497, n.º 52).

46 Por último, há que acrescentar que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o pagamento de juros de mora pode constituir uma sanção adequada em caso de violação de uma obrigação formal, desde que não vá além do que é necessário para alcançar os objetivos prosseguidos, que consistem em garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude (v. acórdão EMS?Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, n.º 75).

47 Todavia, se o montante global dos juros exigidos ao sujeito passivo corresponder ao montante do imposto dedutível, privando-o assim do seu direito a dedução, essa sanção deve ser considerada desproporcionada.

48 Em todo o caso, a apreciação final do carácter proporcionado da sanção em causa no processo principal incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio.

49 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda e terceira questões prejudiciais que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, se opõe a uma legislação nacional em aplicação da qual um Estado-Membro exige o pagamento do IVA na importação apesar de este já ter sido regularizado no quadro de uma autoliquidação, através de autofaturação e da inscrição no registo das aquisições e das vendas do sujeito passivo.

Quanto às despesas

50 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

1) **O artigo 16.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006, na sua versão resultante do artigo 28.º C da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional que subordina a**

concessão de uma isenção do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado na importação prevista por essa legislação ao requisito de as mercadorias importadas e destinadas a um entreposto fiscal para efeitos desse imposto darem fisicamente entrada no mesmo.

2) A Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2006/18, deve ser interpretada no sentido de que, em conformidade com o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, se opõe a uma legislação nacional em aplicação da qual um Estado-Membro exige o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado na importação apesar de este já ter sido regularizado no quadro de uma autoliquidação, através de autofaturação e da inscrição no registo das aquisições e das vendas do sujeito passivo.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.