Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

17 juillet 2014*

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive 77/388/CEE — Directive 2006/112/CE — Exonération des importations de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt autre que douanier — Obligation d'introduire physiquement les marchandises dans l'entrepôt — Inobservation — Obligation de payer la TVA nonobstant le fait que celle-ci a déjà été acquittée par autoliquidation»

Dans l'affaire C-272/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria regionale per la Toscana (Italie), par décision du 25 mai 2012, parvenue à la Cour le 21 mai 2013, dans la procédure

Equoland Soc. coop. arl

contre

Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Borg Barthet, président de chambre, MM. E. Levits et F. Biltgen (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M^me^ L. Carrasco Marco, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 9 avril 2014,

considérant les observations présentées:

— pour Equoland Soc. coop. arl, par M^es^ M. Turci, R. Vianello et D. D'Alauro, avvocati,

— pour le gouvernement italien, par M^me^ G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— pour le gouvernement espagnol, par M^me^ M. J. García-Valdecasas Dorrego et M. L. Banciella Rodríguez-Miñón, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^mes^ D. Recchia et C. Soulay, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

* Langue de procédure: l'italien.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 16 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2006/18/CE du Conseil, du 14 février 2006 (JO L 51, p. 12, ci-après la «sixième directive»), ainsi que des articles 154 et 157 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Equoland Soc. coop. arl (ci-après «Equoland») à l'Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno (Agence des douanes – Bureau des douanes de Livourne, ci-après l'«Ufficio») au sujet d'une décision de cette dernière faisant obligation à Equoland de payer la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à l'importation sur des marchandises non introduites physiquement dans un entrepôt fiscal, alors que celle-ci avait déjà acquitté cette taxe par autoliquidation.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive prévoit:

«Le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée. Lorsque des biens sont placés depuis leur entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 7 paragraphe 3, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes.

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits communautaires.

Dans les cas où les biens importés ne sont soumis à aucun de ces droits communautaires, les États membres appliquent les dispositions en vigueur pour les droits de douane pour ce qui concerne le fait générateur et l'exigibilité de la taxe.»

4 L'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 quater de celle-ci (ci-après l'«article 16, paragraphe 1, de la sixième directive»), dispose:

«Sans préjudice des autres dispositions fiscales communautaires, les États membres ont la faculté, sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, de prendre des mesures particulières afin d'exonérer les opérations suivantes ou certaines d'entre elles, à la condition qu'elles ne visent pas à une utilisation et/ou à une consommation finales et que le montant de la [TVA] due lors de la sortie des régimes ou situations visés aux titres A à E corresponde au montant de la taxe qui aurait été due si chacune des opérations avait été taxée à l'intérieur du pays.

A. Les importations de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt autre que douanier.

B. Les livraisons de biens destinés à être:

a) conduits en douane et placés, le cas échéant, en dépôt temporaire;

b) placés dans une zone franche ou un entrepôt franc;

c) placés sous un régime d'entrepôt douanier ou sous un régime de perfectionnement actif;

[…]

e) placés, à l'intérieur du pays, sous un régime d'entrepôt autre que douanier.Aux fins du présent article, sont considérés comme entrepôts autres que douaniers:

— pour les produits soumis à accises, les endroits définis comme entrepôts fiscaux au sens de l'article 4, point b) de la directive 92/12/CEE [du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1)],

— pour les biens autres que les produits soumis à accises, les endroits définis comme tels par les États membres. Les États membres ne peuvent toutefois pas prévoir de régime d'entrepôt autre que douanier lorsque ces biens sont destinés à être livrés au stade du commerce de détail.

[...]»

5 L'article 17 de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies de celle-ci, prévoit:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

[...]

b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés à l'intérieur du pays;

[...]»

6 Aux termes de l'article 4, sous b), de la directive 92/12, est considéré comme entrepôt fiscal «tout lieu où sont produites, transformées, détenues, reçues ou expédiées par l'entrepositaire agréé dans l'exercice de sa profession, en suspension de droits d'accises, des marchandises soumises à accise sous certaines conditions fixées par les autorités compétentes de l'État membre où est situé cet entrepôt fiscal».

Le droit italien

7 Le décret-loi nº 331, du 30 août 1993, portant harmonisation des dispositions en matière d'impôts sur les huiles minérales, l'alcool, les boissons alcoolisées et les tabacs manufacturés, ainsi qu'en matière de TVA, aux dispositions instaurées par la directive CEE, et modifications qui découlent de cette harmonisation, ainsi que dispositions concernant le régime des centres agréés d'assistance fiscale, les procédures de remboursements de l'impôt, l'exclusion de l'ILOR des revenus des entreprises jusqu'au

montant correspondant aux charges professionnelles directes, l'instauration pour 1993 d'une taxe de consommation extraordinaire sur certains biens, et autres dispositions fiscales (GURI nº 203, du 30 août 1993), dispose à son article 50 bis, paragraphe 4:

«Sont effectuées sans versement de la [TVA] les opérations suivantes:

[…]

b) les opérations de mise en libre pratique de biens non communautaires destinés à être introduits dans un entrepôt TVA après constitution d'une garantie appropriée proportionnée à la taxe. Cette garantie n'est pas exigée des opérateurs agréés au sens de l'article 14 bis du règlement (CEE) nº 2454/1993 […] ni de ceux qui sont exonérés au sens de l'article 90 du texte unique portant dispositions législatives en matière douanière, visé par le décret nº 43 du président de la République du 23 janvier 1973».

8 Le décret législatif nº 471, du 18 décembre 1997, concernant la réforme des sanctions fiscales non pénales dans le domaine des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la perception des taxes, conformément à l'article 3, alinéa 133, point q), de la loi nº 662, du 23 décembre 1996 (supplément ordinaire à la GURI nº 5, du 8 janvier 1998, ci-après le «décret législatif nº 471/97»), dispose à son article 13:

«1. Quiconque ne s'acquitte pas, en tout ou en partie, dans les délais prescrits, des acomptes, des versements périodiques, du versement de péréquation ou du solde de la taxe résultant de la déclaration, déduction faite, dans ces cas, du montant des versements périodiques et des acomptes, même s'ils n'ont pas été acquittés, est passible d'une sanction administrative s'élevant à 30 % de chaque montant impayé, même lorsque, à la suite de la correction d'erreurs matérielles ou de calcul constatées lors du contrôle de la déclaration annuelle, il apparaît que la taxe est plus importante ou que l'excédent déductible est moins important. Pour les versements concernant des crédits garantis intégralement par des formes de sûreté réelle ou personnelle prévues par la loi ou reconnues par l'administration financière, effectués avec un retard n'excédant pas quinze jours, la sanction visée à la première phrase, outre les dispositions du point a) du paragraphe 1 de l'article 13 du décret législatif nº 472, du 18 décembre 1997, est encore réduite à un montant égal à un quinzième pour chaque jour de retard. La même sanction s'applique dans les cas de liquidation de la taxe majorée en vertu des articles 36-bis et 36-ter du décret nº 600 du président de la République, du 29 septembre 1973, et de l'article 54 du décret nº 633 du président de la République, du 26 octobre 1972.

2. En dehors des cas de taxes inscrites au rôle, la sanction s'applique également dans tous les cas de non-paiement d'une taxe ou d'une fraction de cette taxe dans le délai prévu.

3. Les sanctions prévues au présent article ne s'appliquent pas lorsque les versements ont été exécutés en temps utile à un bureau, office ou concessionnaire autre que celui qui est compétent.»

Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

9 Sur la base de la décision de renvoi et des observations déposées par Equoland, les gouvernements italien et espagnol ainsi que par la Commission européenne, les faits du litige au principal peuvent être résumés comme suit.

10 Au cours du mois de juin 2006, Equoland a importé, auprès de l'Ufficio, un lot de marchandises en provenance d'un État tiers. Sur la déclaration douanière, il était indiqué que ces marchandises étaient destinées à l'entrepôt fiscal aux fins de la TVA. Par conséquent, aucun versement de la TVA à l'importation n'a été demandé à la date de cette opération.

11 Le lendemain de l'importation, le gestionnaire de l'entrepôt auquel les marchandises étaient destinées a inscrit celles-ci au registre des entrées en stock. Toutefois, il s'est avéré que les marchandises n'ont jamais été physiquement déposées à l'entrepôt, mais n'y ont été introduites que de manière virtuelle, à savoir par leur inscription audit registre. Les marchandises ont alors été immédiatement retirées du régime de l'entrepôt fiscal et la TVA a été acquittée au moyen de l'autoliquidation à laquelle Equoland a procédé.

12 Considérant que, dès lors que les marchandises n'avaient pas été physiquement introduites dans l'entrepôt fiscal, les conditions nécessaires au report du versement de la TVA à l'importation n'avaient pas été respectées, l'Ufficio a considéré qu'Equoland ne s'était pas acquittée de la taxe due et a exigé, en application de l'article 13 du décret législatif n° 471/97, le paiement de la TVA à l'importation majorée d'une sanction s'élevant à 30 % du montant de celle-ci.

13 Equoland a introduit un recours contre cette décision devant la Commissione tributaria provinciale di Livorno en faisant valoir qu'elle avait régularisé sa situation au regard de la TVA à l'importation au moyen de l'autoliquidation, en versant ladite TVA à l'Agenzia delle Entrate (Agence des recettes) au lieu de la verser à l'Ufficio. Par conséquent, l'article 13 du décret législatif n° 471/97 ne trouverait pas à s'appliquer à un cas tel que celui du litige au principal.

14 Son recours ayant été rejeté, Equoland a interjeté appel de la décision de rejet devant la Commissione tributaria regionale per la Toscana, en réitérant son point de vue selon lequel l'acte d'imposition rectificatif était uniquement fondé sur le fait que les marchandises importées n'avaient pas été «physiquement» introduites dans l'entrepôt fiscal, sans qu'il y ait eu soustraction de TVA puisque, lors de la mise à la consommation, il aurait été procédé à une autofacturation de l'acquisition des importations et au paiement de la TVA ainsi régularisée. Par ailleurs, Equoland soutient que, dans plusieurs États membres, l'introduction «virtuelle» des marchandises dans un entrepôt fiscal est légale.

15 L'Ufficio fait valoir, tout d'abord, que la condition nécessaire pour l'application de la réglementation concernant les entrepôts en matière de TVA, qui suspend l'obligation de régler la taxe au moment de l'importation et permet de la liquider seulement au moment de la déclaration périodique, est l'introduction «physique» des biens importés dans un tel entrepôt. En effet, les dispositions nationales seraient claires et exigeraient l'introduction «physique» desdits biens dans l'entrepôt puisque le report de l'encaissement de la TVA ne serait garanti que par la présence de ceux-ci dans un entrepôt fiscal régulièrement autorisé.

16 Ensuite, le principe de neutralité de la TVA, qui concernerait uniquement les effets économiques de cette taxe sur les consommateurs, ne saurait être invoqué pour ne pas respecter l'obligation de verser la TVA au moment du fait générateur de la taxe. Or, en l'espèce, celui-ci serait constitué par l'importation du bien.

17 Enfin, la TVA à l'importation étant une taxe liée au franchissement de la frontière, elle devrait être calculée et perçue par l'administration douanière, en l'occurrence l'Ufficio, ce qui, au demeurant, permettrait un règlement dans les meilleurs délais de la quote-part qui revient à l'Union européenne.

18 Saisie de l'affaire, la juridiction de renvoi relève que l'interprétation préconisée par l'Ufficio aurait pour conséquence de faire payer deux fois la TVA en raison du non-respect d'une obligation qui devrait être considérée comme ayant un caractère purement formel. Or, la violation d'une telle obligation pourrait être sanctionnée d'une manière autonome, dans l'hypothèse où l'introduction physique des marchandises dans l'entrepôt fiscal serait considérée comme obligatoire, mais elle ne devrait pas, en l'absence d'une opération imposable, donner lieu à l'application de la TVA à celles-ci.

19 Dans ces conditions, la Commissione tributaria regionale per la Toscana a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Conformément à l'article 16 de la [sixième directive] et aux articles 154 et 157 de la [directive TVA], la destination des biens importés dans un régime d'entrepôt autre qu'un entrepôt douanier, à savoir d'entrepôt TVA, suffit-elle à permettre une exonération du paiement de la TVA à l'importation, même dans le cas où les marchandises [n'y] sont pas introduites physiquement, mais le sont seulement sur le papier?

2) La [sixième directive] et la [directive TVA] s'opposent-elles à une pratique par laquelle un État membre prélève la TVA à l'importation, malgré le fait qu'elle a été acquittée – à la suite d'une erreur ou d'une irrégularité – dans le cadre d'une autoliquidation, moyennant une autofacturation et, en même temps, un enregistrement dans le registre des achats et des ventes?

3) Le fait pour l'État membre d'exiger le versement de la TVA déjà acquittée dans le cadre d'une autoliquidation, moyennant une autofacturation et en même temps un enregistrement dans le registre des achats et des ventes, viole-t-il le principe de neutralité de la TVA?»

Sur les questions préjudicielles

20 Ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, l'importation des marchandises en cause au principal a eu lieu au cours du mois de juin 2006, de sorte que la directive 2006/112, qui n'est entrée en vigueur que le 1er janvier 2007, ne s'applique pas, ratione temporis, au litige au principal.

21 Dès lors, il y a lieu de comprendre la demande de décision préjudicielle comme visant uniquement l'interprétation de la sixième directive.

Sur la première question

22 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne l'octroi de l'exonération du paiement de la TVA à l'importation prévue par cette réglementation à la condition que les marchandises importées et qui sont destinées à un entrepôt fiscal aux fins de la TVA soient introduites physiquement dans celui-ci.

23 À cet égard, il convient de rappeler, tout d'abord, que l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, en tant qu'il constitue une disposition dérogatoire au principe, énoncé à l'article 10, paragraphe 3, de la même directive, selon lequel le fait générateur a lieu et la TVA à l'importation devient exigible au moment où l'importation des biens est effectuée, est d'interprétation stricte.

24 Ensuite, le législateur de l'Union a subordonné l'usage de la faculté ouverte aux États membres par l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, à la réunion de deux conditions substantielles, à savoir, d'une part, que la marchandise dont l'importation doit être exonérée ne soit pas destinée à une utilisation ou à une consommation finales et, d'autre part, que le montant de la TVA due lors de la sortie du régime auquel cette marchandise a été soumise corresponde au montant de la TVA qui aurait été due si chacune des opérations avait été taxée à l'intérieur du pays.

25 Enfin, en application de la faculté ainsi reconnue aux États membres, ces derniers peuvent prendre des mesures particulières pour octroyer le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive.

26 Dans ces conditions, et en l'absence d'autres indications à cet égard dans la sixième directive, il appartient, en principe, aux États membres de déterminer les formalités auxquelles l'assujetti doit satisfaire afin de pouvoir bénéficier de l'exonération du paiement de la TVA au titre de ladite disposition.

27 Il convient toutefois d'ajouter que, lorsqu'ils exercent les compétences ainsi reconnues, les États membres sont tenus de respecter le droit de l'Union ainsi que ses principes généraux et, par conséquent, le principe de proportionnalité (voir arrêt Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, point 44 et jurisprudence citée).

28 En l'espèce, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, le législateur italien a prévu que, afin de pouvoir bénéficier de l'exonération du paiement de la TVA à l'importation, l'assujetti a l'obligation d'introduire physiquement la marchandise importée dans l'entrepôt fiscal, cette présence physique étant supposée garantir la perception ultérieure de la taxe.

29 Or, force est de constater qu'une telle obligation, nonobstant son caractère formel, est de nature à permettre d'atteindre efficacement les objectifs poursuivis, à savoir assurer une exacte perception de la TVA ainsi qu'éviter la fraude à cette taxe, et n'excède pas, en tant que telle, ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

30 Dès lors, il convient de répondre à la première question que l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'octroi de l'exonération du paiement de la TVA à l'importation prévue par cette réglementation à la condition que les marchandises importées et qui sont destinées à un entrepôt fiscal aux fins de la TVA soient physiquement introduites dans celui-ci.

Sur les deuxième et troisième questions

31 Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la sixième directive doit être interprétée en ce sens que, conformément au principe de neutralité de la TVA, elle s'oppose à une réglementation nationale en application de laquelle un État membre exige le paiement de la TVA à l'importation alors même que celle-ci a déjà été régularisée dans le cadre d'une autoliquidation, au moyen d'une autofacturation et d'un enregistrement dans le registre des achats et des ventes de l'assujetti.

32 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, lorsque, pour exercer les compétences attribuées par l'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive, les États membres adoptent des mesures, telles que l'obligation d'introduire physiquement la marchandise importée dans l'entrepôt fiscal, ces États demeurent également compétents, en l'absence de réglementation en matière de sanctions, pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées (voir, en ce sens, arrêt Rēdlihs, EU:C:2012:497, point 44).

33 Il est donc légitime pour un État membre, afin d'assurer l'exacte perception de la TVA à l'importation et d'éviter la fraude, de prévoir, dans sa législation nationale, des sanctions appropriées visant à pénaliser le non-respect de l'obligation d'introduire physiquement une marchandise importée dans l'entrepôt fiscal.

34 De telles sanctions ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre lesdits objectifs (voir, en ce sens, arrêts Ecotrade, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 65 à 67; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, point 67, et Rēdlihs, EU:C:2012:497, point 47).

35 Afin d'apprécier si une telle sanction est conforme au principe de proportionnalité, il convient de tenir compte, notamment, de la nature et de la gravité de l'infraction que cette sanction vise à pénaliser, ainsi que des modalités de détermination du montant de celle-ci.

36 S'agissant, en premier lieu, de la nature et de la gravité de l'infraction, il convient, d'une part, de rappeler que l'obligation d'introduire physiquement la marchandise importée dans l'entrepôt fiscal constitue, ainsi qu'il a été jugé au point 29 du présent arrêt, une exigence formelle.

37 Il importe, d'autre part, de relever que, ainsi que la juridiction de renvoi l'a souligné, l'inobservation de cette obligation n'a pas eu, à tout le moins dans l'affaire au principal, pour conséquence le non-paiement de la TVA à l'importation puisque celle-ci a été régularisée dans le cadre de l'autoliquidation à laquelle l'assujetti a procédé.

38 Certes, il pourrait être argué que, puisque la marchandise importée n'a pas été introduite physiquement dans l'entrepôt fiscal, la TVA était due au moment de l'importation et que, partant, le paiement par autoliquidation constitue un paiement tardif de cette TVA.

39 Or, ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, un acquittement tardif de la TVA ne constitue, en l'absence de tentative de fraude ou d'atteinte au budget de l'État, qu'une violation formelle qui ne saurait remettre en cause le droit à déduction de l'assujetti. En tout état de cause, un tel paiement tardif ne saurait, per se, être assimilé à une fraude, laquelle suppose, d'une part, que l'opération en cause, malgré le respect des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, ait pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel de l'opération en cause est l'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêts Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, points 74 et 75, ainsi que EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, point 74).

40 S'agissant, en second lieu, des modalités de détermination du montant de la sanction, il y a lieu de constater, tout d'abord, que l'exigence selon laquelle l'assujetti doit, en sus d'une majoration de 30 %, acquitter une nouvelle fois la TVA à l'importation, sans qu'il soit tenu compte du paiement déjà intervenu, revient, en substance, à priver cet assujetti de son droit à déduction. En effet, soumettre une seule et même opération à une double imposition à la TVA, tout en n'accordant qu'une seule fois la déductibilité de cette taxe, laisse la TVA restante à la charge de l'assujetti.

41 À cet égard, et sans qu'il soit besoin d'examiner la compatibilité de cette partie de la sanction avec le principe de proportionnalité, il suffit de rappeler, d'une part, que la Cour a itérativement jugé que, compte tenu de la place prépondérante qu'occupe le droit à déduction dans le système commun de la TVA, qui vise à garantir la parfaite neutralité fiscale de cette taxe au regard de toutes les activités économiques, cette neutralité impliquant la possibilité pour l'assujetti de déduire la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques, une sanction consistant en un refus du droit à déduction n'est pas conforme à la sixième directive dans le cas où aucune fraude ni atteinte au budget de l'État ne seraient établies (voir, en ce sens, arrêts Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, points 23 et 24, ainsi que EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, points 68 et 70).

42 D'autre part, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, contrairement à ce que le gouvernement italien a soutenu lors de l'audience, le régime de l'autoliquidation prévu par la sixième directive permet, notamment, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale constatées dans certains types d'opérations (voir arrêt Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, point 34).

43 Dans la mesure où, selon la juridiction de renvoi, il n'existe, dans l'affaire au principal, pas de fraude ni de tentative de fraude, la partie de la sanction consistant à exiger un nouveau paiement de la TVA déjà acquittée, sans que ce second paiement ouvre un droit à déduction, ne saurait être considérée comme conforme au principe de neutralité de la TVA.

44 Ensuite, s'agissant de la partie de la sanction consistant en une majoration de la taxe selon un pourcentage forfaitaire, il suffit de rappeler que la Cour a déjà jugé qu'une telle modalité de détermination du montant de la sanction – sans qu'il existe une possibilité de gradation de celui-ci – peut aller au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et éviter la fraude (voir, en ce sens, arrêt Rēdlihs, EU:C:2012:497, points 45 et 50 à 52).

45 En l'occurrence, eu égard au niveau du pourcentage retenu pour la majoration prévue par la législation nationale et à l'impossibilité de l'adapter aux circonstances spécifiques de chaque cas d'espèce, il n'est pas exclu que cette modalité de détermination du montant de la sanction, et, donc, la partie correspondante de celle-ci, puisse s'avérer disproportionnée (voir arrêt Rēdlihs, EU:C:2012:497, point 52).

46 Enfin, il convient d'ajouter que, conformément à la jurisprudence de la Cour, le versement d'intérêts de retard peut constituer une sanction adéquate en cas de violation d'une obligation formelle, pour autant qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis, consistant à assurer l'exacte perception de la TVA et à éviter la fraude (voir arrêt EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, point 75).

47 Toutefois, si la somme globale des intérêts mis à la charge de l'assujetti devait correspondre au montant de la taxe déductible, privant ainsi ce dernier de son droit à déduction, une telle sanction devrait être considérée comme disproportionnée.

48 En tout état de cause, l'appréciation finale du caractère proportionné de la sanction en cause au principal incombe à la seule juridiction de renvoi.

49 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions préjudicielles que la sixième directive doit être interprétée en ce sens que, conformément au principe de neutralité de la TVA, elle s'oppose à une réglementation nationale en application de laquelle un État membre exige le paiement de la TVA à l'importation alors même que celle-ci a déjà été régularisée dans le cadre d'une autoliquidation, au moyen d'une autofacturation et d'un enregistrement dans le registre des achats et des ventes de l'assujetti.

Sur les dépens

50 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (sixième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 16, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2006/18/CE du Conseil, du 14 février 2006, dans sa version résultant de l'article 28 quater de la sixième directive, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui subordonne l'octroi de l'exonération du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation prévue par cette réglementation à la condition que les marchandises importées et qui sont destinées à un entrepôt fiscal aux fins de cette taxe soient physiquement introduites dans celui-ci.**

2) **La sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/18, doit être interprétée en ce sens que, conformément au principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, elle s'oppose à une réglementation nationale en application de laquelle un État membre exige le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation alors même que celle-ci a déjà été régularisée dans le cadre d'une autoliquidation, au moyen d'une autofacturation et d'un enregistrement dans le registre des achats et des ventes de l'assujetti.**

Signatures