

HOTĂRÂREA CURȚII
DIN 10 IULIE 1984*

Dansk Denkavit ApS
împotriva Ministeriet for skatter og afgifter
(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Østre Landsret)

„Impozit pe cifra de afaceri (TVA): Regim intern – Regim la import”

Cauza 42/83

În cauza 42/83,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Østre Landsret, Curtea de Apel din estul Danemarcei, pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

DANSK DENKAVIT APS

și

MINISTERIET FOR SKATTER OG AFGIFTER

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea Celei de-a șasea Directive a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (77/388/CEE) și a articolului 95 din Tratatul CEE,

CURTEA,

compusă din domnia Mackenzie Stuart, președinte, T. Koopmans, K. Bahlmann și Y. Galmot, președinți de cameră, P. Pescatore, A. O’Keeffe, G. Bosco și C. Kakouris, judecători,

avocat general: domnul G. F. Mancini

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

1 Prin Ordonanța din 2 martie 1983, primită la Curte la 17 martie 1983, Østre Landsret a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, mai multe întrebări preliminare privind interpretarea articolului 95 din Tratatul CEE și a Celei de-a șasea Directive 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 145, p. 1, denumită în continuare a șasea directivă), în scopul evaluării compatibilității cu aceste dispoziții a legislației daneze referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

* Limba de procedură: daneza.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între Ministerul danez al Impozitelor și Accizelor și societatea Dansk Denkavit Aps, înregistrată ca importator și plătind, prin urmare, TVA la import, în conformitate cu dispozițiile naționale aplicabile importatorilor care își desfășoară activitatea cu titlu profesional.

3 Rezultă din ordonanța de trimitere că taxa pe valoarea adăugată la import, în conformitate cu articolul 29 din legea daneză referitoare la taxa pe valoarea adăugată, al cărei text codificat a fost publicat la 1 iulie 1982, cu numărul 369, se plătește la importul mărfurilor; aceasta se calculează în conformitate cu normele incluse în capitolul 8 din legea vamală (articolele 69–95). Această lege vamală, al cărei text codificat a fost publicat la 15 decembrie 1982, cu numărul 659, prevede la articolul 85 că perioada de decontare a impozitelor pe consum pentru mărfurile importate în scop lucrativ de către destinatari înregistrați în conformitate cu articolul 82 din lege este de o lună. Impozitul pe consum pentru mărfurile vămuite în cursul perioadei de decontare trebuie plătit la administrația vămilor înainte de sfârșitul lunii următoare perioadei de decontare.

4 În ceea ce privește regimul intern al TVA-ului, în temeiul articolului 20 alineatul (1) din aceeași lege referitoare la taxa pe valoarea adăugată, întreprinderile care plătesc TVA trebuie să indice autorităților valoarea impozitelor în amonte și în aval ale întreprinderii în cursul fiecărei perioade fiscale care, în temeiul articolului 20 alineatul (2), este în general de un trimestru. Articolul 22 din lege prevede că datoria fiscală care rezultă din diferența între impozitele în aval și cele în amonte în cursul perioadei fiscale (datorie fiscală netă) trebuie recuperată la o lună de la expirarea perioadei fiscale și trebuie plătită în termen de 20 de zile, cel târziu.

5 Conform ordonanței de trimitere, rezultă din dispozițiile citate anterior că, atunci când este vorba de TVA-ul intern, întreprinderile beneficiază de un termen mediu de creditare de două luni și jumătate, prelungit cu douăzeci de zile, începând cu livrarea sau facturarea mărfurilor vândute în plan intern; în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată la import, termenul mediu de creditare este de o lună și jumătate de la vămuirea mărfurilor importate.

6 După constatarea acestei diferențe, societatea Dansk Denkavit a adresat ministerului pârât în acțiunea principală o cerere prin care să i se permită reglementarea TVA-ului la import pe baza aceleiași perioade de decontare și dispunând de același termen de creditare de care dispun persoanele supuse la plata TVA-ului intern. Respingerea acestei cereri, prin hotărârea din 27 iulie 1981, pe motiv că legislația națională daneză nu permitea soluționarea litigiului, stă la originea litigiului în acțiunea principală.

7 În cadrul litigiului în acțiunea principală, societatea Dansk Denkavit a contestat compatibilitatea legislației daneze cu dreptul comunitar invocând faptul că stabilirea perioadelor de decontare și a termenelor de plată diferite pentru TVA în regim intern și pentru TVA la import nu era în conformitate cu dispozițiile din A șasea directivă, citată anterior, deoarece acestea nu pot fi interpretate în sensul că impun sau permit o diferențiere a termenelor în cauză.

8 De asemenea, societatea Dansk Denkavit a susținut că, în cazul în care o astfel de diferențiere ar fi permisă de dispozițiile directivei, acestea ar trebui considerate ca lipsite de validitate datorită incompatibilității lor cu articolul 95 din Tratatul CEE, deoarece diferența dintre termenele în cauză ar genera o diferență a sarcinii reale pe care aceste impozite o impun mărfurilor în cauză, din cauza efectelor economice ale acestora în ceea ce privește dobânzile.

9 Administrația daneză a invocat, în fața instanței naționale, faptul că legislația națională în vigoare este compatibilă cu directiva și cu articolul 95 din tratat. Aceasta a susținut că directiva instituie impozite diferite datorită naturii lor și etapei de comercializare a produselor cărora li se aplică și, prin urmare, autorizează termene diferite pentru TVA-ul intern și cel la import.

10 Pentru a soluționa conflictul dintre aceste interpretări divergente ale dispozițiilor dreptului comunitar în cauză, Østre Landsret a adresat Curții următoarele întrebări:

„1. A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (77/388/CEE) și în special articolele 10, 22 și 23, trebuie interpretate în sensul că interzic unui stat membru să stabilească perioade de decontare și termene de plată pentru taxa pe valoarea adăugată care se aplică importurilor de mărfuri care provin dintr-un alt stat membru (TVA la import) respectând perioadele prevăzute la articolul 22 alineatul (4) din directivă, dar ajungând, în medie, la termene de creditare mai reduse, pentru plata la Trezorerie a acestui impozit de către întreprinderile de import înregistrate, decât termenul mediu de creditare acordat în general întreprinderilor înregistrate ale aceluiași stat membru, printre care se numără întreprinderile importatoare, pentru plata la Trezoreria publică a sumei nete a taxei pe valoarea adăugată referitoare la cifra globală de afaceri (datorie fiscală netă)?

2. Pentru a răspunde la întrebarea 1, ce importanță ar trebui să se acorde faptului că se poate considera că dispozițiile naționale respective în materie de decontare și de plată a TVA-ului la import antrenează un termen mediu de creditare pentru importatori, care corespunde în mod corect termenului de plată al prețului de cumpărare, incluzând TVA-ul, pe care cumpărătorii îl pot obține în medie în aceeași ramură comercială din partea furnizorilor atunci când cumpără mărfuri produse în statul membru în cauză?

3. Articolul 95 din Tratatul CEE trebuie interpretat în sensul că se opune faptului ca un stat membru să stabilească, pentru TVA-ul la import, perioade de decontare și termene de plată în condițiile descrise la întrebările 1 și 2?

4. Un răspuns pozitiv la întrebarea 3 are drept consecință – și în ce măsură – faptul că dispozițiile din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 (77/388/CEE) trebuie considerate ca lipsite de validitate în scopul deciziei instanței daneze în cauza în instanță?”

Cu privire la sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

11 Pentru a răspunde la întrebările adresate, este necesar să se reamintească pe scurt caracteristicile, relevante în speță, ale sistemului impozitului pe cifra de afaceri sub forma sistemului comun al TVA.

12 Acest sistem comun a fost instituit, pe baza articolelor 99 și 100 din tratat, prin Prima directivă 67/227 a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO p. 1301). Acesta a fost completat prin A doua directivă a Consiliului, din aceeași dată, aceasta din urmă fiind înlocuită de A șasea directivă citată anterior.

13 Principiul sistemului comun constă, în temeiul articolului 2 din Prima directivă, în a aplica bunurilor și serviciilor, până la stadiul comerțului cu amănuntul inclus, un impozit general pe consum direct proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul tranzacțiilor

efectuate în cadrul procesului de producție și de distribuție anterior stadiului impozitării. Cu toate acestea, la fiecare tranzacție, TVA-ul se percepe numai după reducerea valorii TVA-ului care s-a aplicat direct costului diferitelor elemente constitutive ale prețului. Mecanismul deducerilor se modifică prin articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă, astfel încât persoanele plătitoare de impozit sunt autorizate să deducă, din TVA-ul pe care sunt obligați să îl plătească, TVA-ul care a fost deja aplicat bunurilor în amonte.

14 În acest cadru general se înscrie articolul 2 din A șasea directivă, în temeiul căruia fac obiectul TVA-ului, pe de o parte, „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros în interiorul statului de către o persoană plătitoare de impozit acționând ca atare” (punctul 1) și, pe de altă parte, „importurile de bunuri” (punctul 2). „Livrarea unui bun” se definește, la articolul 5, ca „transferul puterii de a dispune de un bun corporal ca un proprietar”, în timp ce „importul unui bun” se definește, la articolul 7, ca „intrarea acestui bun pe teritoriul unei țări”.

15 De asemenea, a șasea directivă armonizează noțiunile de „fapt generator” și de „exigibilitate” a taxei care, conform articolului 10 alineatul (2), pentru regimul intern al TVA-ului, se situează „la momentul în care se efectuează livrarea bunului sau prestarea serviciilor”, în timp ce, conform alineatului (3) de la același articol, atunci când este vorba de importuri, acestea se situează „la momentul în care un bun este introdus în țară”.

16 În ceea ce privește obligațiile persoanelor care plătesc impozite privind perioadele fiscale și termenele de decontare și de plată, referitoare la TVA-ul intern, alineatele (4) și (5) de la articolul 22 din A șasea directivă prevăd că:

„Orice persoană plătitoare de impozit trebuie să depună o declarație într-un termen care urmează să fie stabilit de statele membre. Acest termen nu poate depăși două luni de la data scadenței fiecărei perioade fiscale. Această perioadă este stabilită de statele membre la una, două sau trei luni. Cu toate acestea, statele membre pot stabili perioade diferite care nu pot, cu toate acestea, depăși un an”

...

și că

„Orice persoană plătitoare de impozit trebuie să plătească valoarea netă a taxei pe valoarea adăugată cu ocazia depunerii declarației periodice. Cu toate acestea, statele membre pot stabili o altă scadență pentru plata acestei sume sau pot percepe acțiuni preliminare.”

17 În ceea ce privește TVA-ul la import, articolul 23 din a șasea directivă prevede că:

„În ceea ce privește importurile de bunuri, statele membre adoptă modalitățile declarației și plății care trebuie să urmeze.

În special, statele membre pot să prevadă, pentru importurile de bunuri, efectuate de persoane plătitoare de impozit, de debitori sau de anumite categorii dintre aceștia, ca taxa pe valoarea adăugată datorată la import să nu fie plătită în momentul importului, cu condiția ca aceasta să fie menționată ca atare într-o declarație întocmită în conformitate cu articolul 22 alineatul (4).”

Cu privire la prima întrebare

18 Prin prima întrebare, Østre Landsret dorește, în esență, să afle dacă a șasea directivă permite legislației naționale să stabilească, în cadrul creat de dispozițiile sale, diferite termene care vizează perioadele de decontare ale datoriei fiscale și plata, pentru TVA-ul intern și pentru TVA-ul la import.

19 Astfel cum rezultă din dispozițiile citate anterior, incluse la alineatele (4) și (5) de la articolul 22 din această directivă și la articolul 23, cadrul în care statele membre își pot exercita competența de reglementare pentru stabilirea termenelor, începând cu faptul generator până la plata taxei, se prescrie în mod diferit pentru TVA-ul la import și pentru regimul intern. Astfel, nu putem deduce, nici din aceste dispoziții, nici din celelalte dispoziții din A șasea directivă, că aceasta impune legislației naționale, fie uniformitatea, fie diferențierea termenelor în cauză; din contră, aceasta lasă statelor membre libertatea de a stabili, în cadrul pe care l-a stabilit astfel, modalitățile referitoare la termenele în cauză.

20 Rezultă că dispozițiile directivei nu interzic unui stat membru să stabilească perioade de decontare și termene de plată pentru TVA-ul la import, diferite de termenele care corespund plății datoriei fiscale nete în regim intern.

Cu privire la a doua întrebare

21 Dat fiind răspunsul la prima întrebare, nu mai este necesar un răspuns la a doua întrebare adresată de Østre Landsret.

Cu privire la a treia întrebare

22 Prin această întrebare, instanța națională dorește să afle dacă, în ciuda dispozițiilor din a șasea directivă, articolul 95 din Tratatul CEE nu interzice stabilirea unor termene diferite pentru perioadele de decontare și de plată menționate anterior.

23 Reclamanta în acțiunea principală consideră că această diferență de tratament este contrară articolului 95 din tratat deoarece diferența dintre termenele în cauză are ca efect favorizarea produselor indigene, în special, deoarece, având în vedere că aceste termene de creditare sunt mai lungi pentru vânzătorii din sistemul intern, aceștia dispun de posibilitatea de a utiliza, în cursul acestui termen, lichiditatea corespunzătoare valorii taxei, ceea ce le acordă un avantaj, din punct de vedere al dobânzilor, care le permite reducerea prețului de vânzare al produselor lor.

24 De asemenea, aceasta susține că produsele naționale sunt favorizate și prin faptul că, în conformitate cu principiul TVA-ului, un produs național nu este impozitat efectiv decât în final, în momentul în care acest produs este livrat consumatorului deoarece, până la acel moment, TVA-ul plătit la fisc de fiecare dintre vânzătorii succesivi se compensează simultan prin deducerea făcută de cumpărătorul plătitor de impozit și că, în schimb, TVA-ul la import trebuie plătit într-un termen mediu de 45 de zile, în timp ce deducerea nu se efectuează decât în momentul în care importatorul își plătește datoria fiscală netă, plată pentru care dispune de un termen mediu de 95 de zile. Aceasta concluzionează că produsul importat trebuie să presupună dobânzile pentru TVA-ul la import care corespunde unei perioade medii de 50 de zile, în timp ce produsului autohton nu i se aplică nicio sarcină similară.

25 Guvernul danez susține că acest criteriu decisiv al compatibilității cu articolul 95 din tratat constă în incidența efectivă a fiecărui impozit asupra produselor autohtone și importate, având în vedere că aceste două categorii de produse se găsesc într-o situație comparabilă în ceea ce privește operațiunile în cauză. Cu toate acestea, nu acesta este cazul atunci când este vorba de sistemul TVA-ului intern și de sistemul TVA-ului la import, deoarece TVA-ul la import, ca sarcină de compensare, necesară stadiului actual de evoluție al dreptului comunitar, nu are echivalent în cadrul sistemului intern, în special chiar datorită obligației de plată a TVA-ului la Trezoreria publică de către un cumpărător și calcularea acestei taxe pentru întreaga valoare a vânzării de mărfuri. Conform guvernului danez, TVA-ul la import reprezintă o situație specială în sensul că, în cazul în care acesta reprezintă un element al sistemului fiscal intern al statului, cu toate acestea este imposibilă găsirea unei situații comparabile în cadrul unei operațiuni de comercializare în regim intern, dat fiind faptul că TVA-ul la import este legat de trecerea frontierei.

26 Comisia susține că articolul 95 din tratat nu poate fi aplicat în speță, deoarece TVA-ul la import și TVA-ul intern nu vizează același stadiu de comercializare, dat fiind că, în regim intern, operațiunile respective vizează vânzările, în timp ce la import acestea vizează cumpărările și că, de altfel, din motive economice, cele două impozite diferă din mai multe puncte de vedere, astfel încât comparația între cele două situații este aleatorie, dacă nu imposibilă în scopul unei puneri în aplicare corecte a articolului 95.

27 În primul rând, este necesar să se constate faptul că armonizarea parțială a legislațiilor fiscale naționale prevăzută de A șasea Directivă nu exclude aplicarea articolului 95 din tratat.

28 Ulterior, este necesar să se constate că, în structura tratatului, dispozițiile de la articolul 95 din tratat, împreună cu cele referitoare la eliminarea drepturilor vamale și a taxelor cu efect echivalent, au drept scop să asigure libera circulație a produselor în interiorul Comunității, în condiții normale de concurență, prin eliminarea oricărei forme de protecție care poate rezulta din aplicarea impozitelor interne discriminatorii în ceea ce privește produsele care provin din alte state membre.

29 Conform jurisprudenței constante a Curții, punerea în aplicare a articolului 95 din tratat se bazează în mod esențial pe o comparație a impozitelor interne care se aplică produselor importate cu cele care se aplică direct sau indirect produselor naționale similare și, în vederea unei aplicări corecte a acestei dispoziții, este necesar să se compare sarcina fiscală care se aplică acestor produse, luând în considerare, în fiecare etapă de producție sau de comercializare, atât rata impozitului, cât și baza sa de calcul și modalitățile de percepere.

30 Astfel, din această perspectivă, este posibil ca diferențele între termenele prevăzute de o legislație națională în materie de impozitare la import și în regim intern să poată, în anumite condiții, constitui o încălcare a dispozițiilor articolului 95 din tratat, astfel cum a afirmat Curtea în Hotărârea sa din 27 februarie 1980 (Comisia/Irlanda, cauza 55/79, Recueil p. 481).

31 În ceea ce privește tranzacțiile interne, articolul 22 alineatul (4) din a șasea directivă consideră instituirea unor perioade, denumite fiscale, care trebuie luate în considerare pentru stabilirea datoriei fiscale nete a persoanei plătitoare de impozit, ținând seama de operațiunile, adesea numeroase, generate în cursul acestei perioade de mecanismul TVA. La încheierea fiecărei perioade fiscale, persoanele plătitoare de impozit dispun de un alt termen pentru întocmirea declarației lor și de un termen de plată propriu-zis. Cu toate acestea, perioadele fiscale nu pot fi

asimilate unor astfel de termene de recuperare sau de plată a taxei, ci constituie doar o perioadă de referință pentru calcularea situației fiscale nete a fiecărei persoane plătitoare de impozit.

32 În aceste circumstanțe, produsele importate se găsesc, în ceea ce privește aceste perioade fiscale, într-o situație care nu poate fi comparată cu cea a produselor în regim intern, situația fiscală a acestora fiind clară încă din momentul importului.

33 În consecință, Curtea consideră că aceste perioade fiscale nu trebuie, în stadiul actual al legislației comunitare, să fie luate în considerare atunci când este vorba de compararea termenelor de plată și de recuperare acordate la import și în ceea ce privește tranzacțiile interne.

34 Prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că diferențele în ceea ce privește termenele prevăzute de o legislație națională în materie de impozitare la import și în regim intern pot, în anumite condiții, să constituie o încălcare a dispozițiilor de la articolul 95 din tratat. Cu toate acestea, perioadele fiscale care sunt utilizate drept referință pentru calcularea situației fiscale nete a fiecărei persoane plătitoare de impozit în regim intern nu trebuie, în stadiul actual al legislației comunitare, să fie luate în considerare atunci când se efectuează o comparare a termenelor de plată. În aceste circumstanțe, o legislație precum cea descrisă de instanța națională, nu evidențiază elemente care pot constitui o discriminare în sensul articolului 95 din tratat.

Cu privire la a patra întrebare

35 Dat fiind răspunsul la a treia întrebare, nu mai este necesar să se răspundă la a patra întrebare adresată de Østre Landsret.

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 Cheltuielile efectuate de către Comisia Comunităților Europene, care a prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura în fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările adresate de Østre Landsret, prin Ordonanța din 2 martie 1983, declară:

- 1) **Dispozițiile Celei de-a șasea directive 77/388 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, nu interzic unui stat membru să stabilească perioade de decontare și termene de plată pentru TVA la import diferite de termenele care corespund plății datoriei fiscale nete în regim intern.**
- 2) **Diferențele în ceea ce privește termenele prevăzute de o legislație națională în materie de impozitare la import și în regim intern pot, în anumite condiții, să constituie o încălcare a dispozițiilor de la articolul 95 din tratat. Cu toate acestea,**

perioadele fiscale care servesc drept referință pentru calcularea situației fiscale nete a fiecărei persoane plătitoare de impozit în regim intern nu trebuie, în stadiul actual al legislației comunitare, să fie luate în considerare atunci când se efectuează o comparare a termenelor de plată. În aceste circumstanțe, o legislație precum cea descrisă de instanța națională, nu evidențiază elemente care pot reprezenta o încălcare în sensul articolului 95 din tratat.

| | | | | |
|------------------|----------|----------|--------|----------|
| Mackenzie Stuart | Koopmans | Bahlmann | Galmot | |
| Pescatore | O'Keeffe | Bosco | Due | Kakouris |

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 10 iulie 1984.

Grefier
prin ordin

Președinte

D. Louterman
administrator

A. J. Mackenzie Stuart