2) Les différences de délai prévues par une législation nationale en matière de taxation à l'importation et en régime intérieur peuvent, dans certaines conditions, constituer une infraction aux dispositions de l'article 95 du traité. Néanmoins, les périodes fiscales qui servent de référence pour calculer la situation fiscale nette de chaque assujetti en régime intérieur ne doivent pas, dans l'état actuel de la législation communautaire, être prises en considération lorsqu'il s'agit de procéder à une comparaison des délais de paiement. Dans ces circonstances, une législation telle que celle décrite par le juge national ne révèle pas d'éléments susceptibles de constituer une discrimination au sens de l'article 95 du traité.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Kakouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 10 juillet 1984.

Le greffier
par ordre
D. Louterman
administrateur

Le président
A. J. Mackenzie Stuart

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. G. FEDERICO MANCINI, PRÉSENTÉES LE 28 FÉVRIER 1984 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans cette affaire préjudicielle, il vous est demandé d'établir si, selon le traité CEE et le droit dérivé en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les États membres peuvent fixer des délais différents de ceux que le régime de la TVA interne prévoit pour la déclaration et pour le paiement de la taxe due à l'importation.

1 — Traduit de l'italien.

La société Dansk Denkavit ApS, demanderesse dans l'affaire principale, importe des Pays-Bas au Danemark des aliments pour animaux. A sa demande, elle a été enregistrée comme importatrice et elle est donc tenue de respecter les obligations prévues pour les débiteurs de TVA à l'importation. La réglementation danoise est précisément l'une de celles qui prévoient des délais de durée inégale pour la taxe à l'importation et pour la taxe interne. Estimant que ce système est discriminatoire, la société Denkavit a demandé au ministère des Impôts et Accises (3 juin 1981) l'autorisation de calculer la TVA dont elle était débitrice selon les modes établis pour la TVA interne; et, après le rejet de sa demande, elle a saisi l'Østre Landsret en affirmant que la réglementation *de qua* est en contradiction avec le droit communautaire. Par une ordonnance du 2 mars 1983, la douzième chambre de la juridiction saisie a sursis à statuer pour vous soumettre quatre questions préjudicielles relatives à l'interprétation de la sixième directive du Conseil 77/388 du 17 mai 1977 (JO L 145, p. 1) et de l'article 95 du traité CEE.

2. Quelques mots au sujet de la réglementation danoise. Les sources principales sont la loi sur la TVA, publiée le 1er juillet 1982 par l'avis n° 369, et la loi douanière publiée le 15 décembre 1982 par l'avis n° 659. C'est l'article 20, alinéa 1, de la première qui définit les modalités de paiement de la taxe interne. L'entreprise assujettie à la TVA doit déclarer à l'autorité, au plus tard un mois et 20 jours après l'expiration de chaque période fiscale (correspondant normalement à un trimestre), le montant de la taxe perçue sur son chiffre d'affaires imposable (c'est-à-dire taxe en aval) et de celle qui lui a été facturée par son fournisseur (taxe en amont). La différence entre les deux montants constitue la dette fiscale nette, qui devient exigible un mois après l'expiration de la période fiscale et qui, si elle est positive, doit être payée dans les 20 jours suivants.

Au contraire, en ce qui concerne les marchandises importées d'un autre État membre, les modalités de calcul et de paiement sont établies par la loi douanière. Son article 85 fixe à un mois le délai pour la déclaration et prévoit que les taxes sur les marchandises dédouanées au cours de cette période sont payées avant la fin du mois suivant son expiration.

En définitive, et si nous nous en tenons aux calculs du juge de renvoi, pour éteindre la dette fiscale nette, les entreprises peuvent compter, depuis le moment de la livraison ou de la facturation relative à la vente d'un bien ou à la prestation d'un service, sur une période moyenne de crédit égale à deux mois et demi. A ceux-ci s'ajoutent 20 jours pour le paiement. En revanche, dans le cas de la TVA à l'importation, la période moyenne de crédit est d'un mois et demi à compter du moment où la marchandise est dédouanée.

3. Passons maintenant à l'examen des questions que l'Østre Landsret vous a posées. Le juge national vous demande tout d'abord si la sixième directive citée et notamment ses articles 10, 22 et 23 «doivent être interprétés en ce sens qu'ils interdisent à un État membre de fixer des périodes de décompte et des délais de paiement pour la taxe à la valeur ajoutée frappant les importations de marchandises en provenance d'un autre État membre, en respectant les périodes figu-

rant à l'article 22, paragraphe 4, de la directive mais en aboutissant, en moyenne, à des délais de crédit plus courts pour le paiement au Trésor de cette taxe de la part des entreprises d'importation enregistrées que le délai de crédit moyen généralement accordé aux entreprises enregistrées du même État membre, — parmi lesquelles les entreprises importatrices — pour le paiement au Trésor public du montant net de la taxe à la valeur ajoutée concernant le chiffre d'affaires global (dette fiscale nette).»

Examinons le contenu des règles que le juge danois rappelle. Après avoir défini les concepts de fait générateur et d'exigibilité de la taxe, l'article 10 en distingue les moments selon que la taxe concerne les opérations internes ou les importations. Dans ce dernier cas, le fait générateur se produit et la taxe devient exigible lorsque le bien est introduit dans le pays. Dans le premier, les mêmes phénomènes ont lieu au moment où le bien est cédé ou lorsque le service est effectué. Si elles comportent des acomptes ou des paiements successifs, ces opérations sont considérées comme effectuées à l'expiration des périodes auxquelles les acomptes ou les paiements se réfèrent.

Les articles 22 à 24 concernent les obligations des débiteurs de la taxe et eux aussi distinguent selon que la TVA est interne ou à l'importation. Pour le régime juridique interne, l'article 22, paragraphe 4, dispose que tout assujetti doit présenter une déclaration dans un délai dont la durée est établie par les États membres, en tout cas dans la limite de deux mois à compter de l'expiration de la période fiscale. A son tour, cette dernière peut être fixée à un mois, deux mois, un trimestre ou des périodes plus longues, mais n'excédant pas un an. Puis, le paragraphe 5 précise que «tout assujetti doit payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée» lors du dépôt de la déclaration périodique; toutefois, les États membres peuvent «fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels».

Quant à la TVA-importation, l'article 23 prévoit que les États membres arrêtent «les modalités de la déclaration et du paiement qui doit s'ensuivre»; puis, il autorise ces derniers à «prévoir que, pour les importations de biens, effectuées par les assujettis ou les redevables. . ., la taxe sur la valeur ajoutée due en raison de l'importation ne soit pas payée au moment de l'importation», à condition qu'«elle soit mentionnée comme telle dans une déclaration établie conformément à l'article 22, paragraphe 4».

Ces dispositions nous paraissent très claires. Pour ce qui est du régime interne, la directive détermine trois temps pour l'accomplissement des obligations qui grèvent les débiteurs de la taxe. Le premier est la période fiscale et, en ce qui le concerne, l'obligation imposée aux États se rapporte à sa durée maximale: il ne peut pas excéder un an. Le deuxième est le délai pour la déclaration et, ici aussi, les États ne peuvent pas dépasser une certaine limite maximale: la déclaration doit être faite dans les deux mois qui suivent l'expiration de la période fiscale. Le troisième est le délai pour le paiement de la dette fiscale nette ou pour la perception des acomptes périodiques et

la règle est qu'il coïncide avec la présentation de la déclaration. Toutefois, les États conservent la faculté de différer son expiration et, en ce cas, la directive ne fixe même pas le temps maximal qu'ils peuvent accorder pour le report.

En revanche, en ce qui concerne le régime de la taxe à l'importation, le principe de fond est que la TVA doit être versée au moment où le bien est importé. Mais si les États membres exercent leur faculté d'établir une échéance différente, la TVA doit être indiquée «dans une déclaration établie conformément à l'article 22, paragraphe 4», c'est-à-dire selon les règles fixées pour le régime interne.

La directive laisse donc aux États une large marge discrétionnaire en ce qui concerne les périodes des obligations grevant les débiteurs de la taxe. En particulier, parmi ses dispositions, aucune n'exige des délais uniformes pour la déclaration et le paiement de la taxe ou des acomptes périodiques à l'intérieur ou à l'exportation. Il n'est pas possible non plus d'invoquer contre cette constatation le renvoi que l'article 23 fait au paragraphe 4 de l'article 22. En effet, il nous semble évident qu'il concerne, non ces délais (réglementés, du reste, à l'article 22, paragraphe 5), mais uniquement la *manière de rédiger* les déclarations périodiques. Le paragraphe 4, alinéa 2, s'occupe précisément de cette dernière.

4. L'Østre Landsret vous demande en second lieu «quelle importance il convient d'accorder au fait qu'on peut estimer que les dispositions nationales concernées en matière de décompte et de paiement de la TVA à l'importation entraînent un délai de crédit pour les importateurs correspondant en substance au délai de paiement du prix d'achat, TVA comprise, que les acheteurs peuvent obtenir en moyenne dans la même branche commerciale, de la part de leurs fournisseurs lorsqu'ils achètent des marchandises produites dans l'État membre concerné».

Comme nous venons de le dire, en matière de délais pour le paiement de la TVA et pour la perception des acomptes à l'importation, la sixième directive accorde aux États un pouvoir nettement discrétionnaire. Les motifs qui induisent les États à prescrire des délais plus ou moins longs et même identiques à ceux en vigueur dans le régime interne ne peuvent donc pas être adoptés comme critère de base pour l'interprétation des règles de la directive.

5. Dans la troisième question, le juge *a quo* vous demande si la fixation de délais différents pour la déclaration et pour le paiement de la TVA interne et de la TVA-importation est contraire à l'article 95 du traité. Nous rappelons que, selon les deux premiers alinéas de ce dernier, «Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires . . . [et] d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions».

Comme nous le savons, dans le système du traité, ces règles complètent les dispositions relatives à l'abolition des droits de douane et des taxes d'effet équivalent; c'est-à-dire qu'elles visent à garantir la libre circulation des marchandises en écartant les mesures protectionnistes qui résultent de la prévision de taxes internes discriminatoires à l'égard des biens provenant d'autres États membres. Natu-

rellement, la discrimination résultera de la comparaison entre les impositions internes qui frappent les marchandises importées et celles qui grèvent les marchandises nationales analogues. Comme vous l'avez dit vous-mêmes, pour appliquer correctement l'article 95, il est donc nécessaire de comparer, «du point de vue fiscal, ces produits en prenant en considération, à chaque stade de production ou de commercialisation, tant le taux de la taxe que son assiette et les modalités de sa perception» (voir, en dernier lieu, l'arrêt du 5. 5. 1982 dans l'affaire 15/81 Schul/Inspecteur des droits d'importation et des accises, Recueil 1982, p. 1409, attendu n° 27).

Dans cette formule, l'incise «à chaque stade de production et de commercialisation» nous semble revêtir une importance particulière: autrement dit, la comparaison entre les charges fiscales doit s'effectuer en référence au même stade de commercialisation. Est-il possible de l'effectuer dans notre cas? Nous ne le croyons pas et c'est pourquoi nous excluons que le problème qui vous est posé par l'Østre Landsret puisse être résolu en recourant au précédent de l'arrêt du 27 février 1980, affaire 55/79, Commission/Irlande, Recueil 1980, p. 481. Ce dernier — il est vrai — a affirmé qu'un État discrimine les produits importés lorsque, par rapport à un impôt de consommation, ses lois prévoient des délais de paiement dont seuls les producteurs nationaux peuvent bénéficier; mais en l'espèce, la condition exigée par votre jurisprudence pour appliquer l'article 95 était remplie.

Ici, comme nous l'avons mentionné, elle fait défaut; et la raison en est le caractère incomplet de l'harmonisation communautaire dans le secteur de la TVA ou, si l'on préfère, le facteur de rupture dans un système d'imposition par lui-même neutre sur le plan interne et sur le plan international qui est dû à l'existence de frontières fiscales entre les États membres. Nous savons que ces frontières sont destinées à être supprimées; mais aussi longtemps qu'elles ne le seront pas et qu'il existera, par conséquent, une «TVA à l'importation», celle-ci aura nécessairement une nature *sui generis* et obéira à ses règles propres. En particulier, on ne pourra pas demander aux États membres de rendre uniformes ses délais de paiement et ceux établis pour les opérations internes; on ne pourra pas le leur demander — et voilà le point — parce que les deux ordres de délais se réfèrent à des stades de commercialisation différents. Il suffit de relever que, dans le régime interne, le paiement de la TVA est relatif à une *cession;* dans le régime des importations, à un *achat.*

6. On objectera que cette réponse est formaliste. En effet, la société Dansk Denkavit la repousse et met l'accent sur les avantages financiers que la différence entre les délais pour le paiement de la taxe procure aux entrepreneurs du marché interne. Ces derniers — relève-t-elle — conservent plus longtemps la liquidité correspondant à leur dette fiscale et ils en tirent un avantage en termes d'intérêts qui se traduit par la possibilité de pratiquer des prix inférieurs. Comment alors nier que la discrimination interdite par l'article 95 existe?

L'argument est suggestif, mais non pas convaincant. Acceptons sa prémisse: c'est-à-dire, faisons abstraction des différents stades de commercialisation auxquels se réfèrent les délais établis pour la TVA-importation et pour la TVA interne en comparant deux situations homogènes comme le sont celle de l'importateur et celle de l'*acheteur* sur le marché danois. Nous avons déjà rappelé

(*ci-dessus,* paragraphe 2) que des délais légaux correspondant à un crédit moyen d'un mois et demi sont prévus pour la déclaration et le paiement de la TVA par le premier. En revanche, en ce qui concerne le second, il faut tenir compte des usages commerciaux et spécialement des périodes de crédit que le fournisseur lui accorde, en tant que percepteur de la taxe. Or, la Commission et le gouvernement défendeur ont prouvé (et l'Østre Landsret confirme dans la deuxième question) qu'au Danemark, ces périodes sont en moyenne de 45 jours. Il s'ensuit que, même en se plaçant dans l'optique non formelle préférée par la société Denkavit, il n'est pas possible de parler de discrimination.

7. La dernière question que vous pose le juge de renvoi concerne le sort de la sixième directive au cas où les systèmes semblables au système danois seraient considérés comme incompatibles avec l'article 95 du traité. Puisque nous ne croyons pas que cette incompatibilité existe (voir paragraphes 5 et 6), la question est pour nous sans objet.

8. En raison des considérations qui précèdent, nous vous suggérons de répondre de la manière suivante aux questions posées par la douzième chambre de l'Østre Landsret par ordonnance du 2 mars 1983 dans l'affaire Dansk Denkavit ApS/Ministère danois des Impôts et Accises:

1) La sixième directive du Conseil 77/388 du 17 mai 1977 qui harmonise les législations des États membres en matière de taxe sur le chiffre d'affaires (en particulier, les articles 10, 22 et 23) doit être interprétée en ce sens qu'elle n'interdit pas aux États membres de fixer des délais différents pour la déclaration et pour le paiement de la taxe selon qu'il s'agit de marchandises importées ou de marchandises en régime interne.

2) Puisque les dispositions de la sixième directive laissent aux États membres la faculté de fixer des délais différents pour la déclaration et pour le paiement de la taxe en ce qui concerne les marchandises internes et les marchandises importées, les motifs qui, dans les États membres, président à la fixation de ces délais n'ont pas de répercussion sur l'interprétation de la directive.

3) L'article 95 du traité CEE n'interdit pas aux États membres d'établir des délais différents pour la déclaration et pour le paiement de la taxe selon qu'il s'agit de TVA à l'importation ou de TVA interne.