2° Le differenze di termini contemplate da un diritto nazionale in fatto di tassazione all'importazione e in regime interno possono, in determinati casi, costituire trasgressione dell'art. 95 del trattato. Tuttavia, i periodi fiscali che servono di riferimento per il calcolo del debito fiscale netto del singolo soggetto passivo in regime interno, nello stato attuale del diritto comunitario, non devono esser presi in considerazione nel raffronto tra i termini di pagamento. Così stando le cose, una disciplina come quella descritta dal giudice nazionale non mette in luce alcuna discriminazione ai sensi dell'art. 95 del trattato.

Mackenzie Stuart Koopmans Bahlmann Galmot

Pescatore O'Keeffe Bosco Due Kakouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo, il 10 luglio 1984.

Per il cancelliere

D. Louterman

amministratore

Il presidente

A. J. Mackenzie Stuart

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE G. FEDERICO MANCINI DEL 28 FEBBRAIO 1984

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. In questa causa pregiudiziale vi si chiede di stabilire se, a stregua del trattato CEE e del diritto derivato in tema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), gli stati membri possano, per la dichiarazione e per il pagamento dell'imposta dovuta all'importazione, fissare termini diversi da quelli che prevede il regime dell'IVA interna.

La società Dansk Denkavit ApS, attrice nella causa principale, importa dai Paesi Bassi in Danimarca alimenti per animali. A sua domanda, fu registrata come importatore ed è quindi tenuta ad osservare gli obblighi sanciti per i debitori di IVA all'importazione. La disciplina danese è appunto di quelle che per l'imposta all'importazione e l'imposta interna prevedono termini di non eguale durata. Ritenendo discriminatorio tale sistema, la Denkavit chiese al ministero delle imposte (3 giugno 1981) l'autorizzazione a calcolare l'IVA da essa dovuta nei modi stabiliti per l'IVA interna; e, dopo il rigetto della sua domanda, adì l'Østre Landsret assumendo che la normativa *de qua* contrasta col diritto comunitario. Con ordinanza 2 marzo 1983, la dodicesima sezione dell'organo adito sospese la procedura per sottoporvi quattro domande pregiudiziali relative all'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388 (GU L 145, p. 1) e dell'articolo 95 trattato CEE.

2. Un cenno alla disciplina danese. Le fonti principali sono la legge sull'IVA, pubblicata il 1° luglio 1982 con avviso n. 369, e la legge doganale, pubblicata il 15 dicembre 1982 con avviso n. 659. È l'articolo 20, 1° comma, della prima che definisce le modalità per il pagamento dell'imposta interna. L'impresa soggetta all'IVA deve dichiarare alle autorità, al più tardi un mese e 20 giorni dopo la scadenza di ciascun periodo fiscale (corrispondente di norma ad un trimestre), l'ammontare dell'imposta percepita sul proprio fatturato imponibile (c. d. imposta a valle) e di quella fatturatale dal suo fornitore (imposta a monte). La differenza fra i due importi costituisce il debito netto, che diviene esigibile un mese dopo la scadenza del periodo fiscale e, ove sia positivo, va pagato nei successivi 20 giorni.

Al contrario, per quanto concerne le merci importate da un altro stato membro, le modalità di calcolo e di pagamento sono stabilite dalla legge doganale. Il suo articolo 85 fissa in un mese il termine per la dichiarazione e prevede che le imposte sulle merci sdoganate in questo periodo siano pagate entro la fine del mese successivo alla sua scadenza.

In definitiva, e stando ai calcoli del giudice di rinvio, per estinguere il debito netto le imprese possono contare, dal momento della consegna o della fatturazione relativa alla vendita di un bene o alla prestazione di un servizio, su un periodo medio di credito pari a due mesi e mezzo. A questi si aggiungono 20 giorni per il pagamento. Nel caso dell'IVA all'importazione, invece, il periodo medio di credito è di un mese e mezzo dal momento in cui la merce è sdoganata.

3. Passo ora all'esame dei quesiti che vi ha posto l'Østre Landsret. Il giudice nazionale vi chiede anzitutto se la citata sesta direttiva e in particolare i suoi articoli 10, 22 e 23 «vadano interpretati nel senso che vietano a uno stato membro di fissare, per l'IVA all'importazione da un altro stato membro, termini di dichiarazione e di pagamento compresi nei limiti

di cui all'articolo 22, n. 4, e, in media, corrispondenti a un periodo di credito più breve, per il pagamento della suddetta imposta da parte delle imprese importatrici ad essa soggette, del periodo di credito in media concesso dal medesimo stato alle imprese — tra cui le importatrici — soggette ad imposta, per il pagamento dell'IVA relativa alla cifra d'affari complessiva (debito fiscale netto)».

Esaminiamo il contenuto delle norme che il giudice danese richiama. Definiti i concetti di fatto generatore e di esigibilità dell'imposta, l'articolo 10 ne distingue i tempi a seconda che l'imposta riguardi le operazioni interne o le importazioni. In quest'ultimo caso, il fatto generatore si verifica e l'imposta diviene esigibile quando il bene è introdotto nel paese. Nel primo, gli stessi fenomeni hanno luogo al momento in cui il bene è ceduto o il servizio è prestato. Se comportano successivi acconti o pagamenti, queste operazioni si considerano effettuate alla scadenza dei periodi a cui gli acconti o i pagamenti si riferiscono.

Gli articoli da 22 a 24 attengono agli obblighi dei debitori d'imposta e anch'essi distinguono a seconda che l'IVA sia interna o all'importazione. Per il traffico giuridico interno, l'articolo 22, n. 4, dispone che ogni soggetto deve presentare una dichiarazione entro un termine la cui durata è stabilita dagli stati membri, sia pure nei limiti di due mesi dalla scadenza del periodo fiscale. Quest'ultimo, a sua volta, può esser fissato in un mese, due mesi, un trimestre o periodi più lunghi, ma non superiori ad un anno. Il n. 5, poi, precisa che «ogni soggetto passivo deve pagare l'importo netto dell'imposta sul valore aggiunto» nel momento in cui presenta la dichiarazione periodica; gli stati, tuttavia, possono «stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o per la riscossione di acconti provvisori».

Quanto all'IVA-importazione, l'articolo 23 prevede che «le modalità della dichiarazione e del conseguente pagamento» siano definite dagli stati membri; autorizza poi questi ultimi a «stabilire che l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'importazione di merci effettuata dai soggetti passivi o dai debitori d'imposta ... non sia pagata all'atto dell'importazione», purché venga «indicata come tale in una dichiarazione redatta conformemente all'articolo 22, paragrafo 4».

Queste norme mi paiono chiarissime. Relativamente al regime interno, la direttiva individua tre sequenze temporali per l'adempimento degli obblighi che gravano sui debitori d'imposta. La prima è il periodo fiscale e, per quanto la riguarda, il vincolo imposto agli stati attiene alla sua durata massima: essa non può eccedere l'anno. La seconda è il termine per la dichiarazione e anche qui gli stati non possono superare un certo tetto: la dichiarazione va fatta nei due mesi successivi alla scadenza del periodo fiscale. La terza è il termine per il pagamento del debito netto o per la riscossione degli acconti periodici e la regola è che esso coincida con la presentazione della dichiarazione.

Agli stati è peraltro lasciata la facoltà di posticipare la sua scadenza e in tal caso la direttiva non fissa neppure il tempo massimo che essi possono accordare per il riporto.

Rispetto al regime dell'imposta all'importazione, invece, il principio di fondo è che l'IVA sia corrisposta nel momento in cui il bene è importato. Ma se gli stati membri esercitano la facoltà di disporre una diversa scadenza, l'IVA va indicata «in una dichiarazione redatta conformemente all'articolo 22, paragrafo 4», e cioè secondo le regole dettate per il regime interno.

La direttiva, dunque, lascia agli stati un ampio spazio di discrezionalità per quanto riguarda le sequenze temporali degli obblighi gravanti sui debitori d'imposta. In particolare, tra le sue norme non ve n'è alcuna che esiga termini uniformi per la dichiarazione e il pagamento dell'imposta o degli acconti periodici all'interno e all'importazione. Né contro questa constatazione si può invocare il rinvio che l'articolo 23 fa al paragrafo 4 dell'articolo 22. Mi sembra ovvio, infatti, che esso riguarda non i suddetti termini (disciplinati, del resto, nell'articolo 22, paragrafo 5), ma unicamente il *modo di redigere* le dichiarazioni periodiche. Di tale modo appunto si occupa il paragrafo 4, comma 2°.

4. L'Østre Landsret vi chiede in secondo luogo «quale incidenza possa avere sulla risposta al quesito n. 1 la presunzione che le norme dello stato membro relative alla dichiarazione e al pagamento dell'IVA-importazione implichino per gli importatori un periodo di credito sostanzialmente corrispondente a quello che, nello stesso settore, gli acquirenti possono ottenere in media dai loro fornitori, per il prezzo d'acquisto compresa l'IVA, in caso d'acquisto di merci prodotte nel suddetto stato membro».

Come ho appena detto, in materia di termini per il pagamento dell'IVA e per la riscossione degli acconti all'importazione, la sesta direttiva concede agli stati un incisivo potere discrezionale. I motivi che inducono gli stati a prescrivere termini più o meno lunghi e magari identici a quelli vigenti nel regime interno non possono dunque essere assunti come criterio sulla cui base interpretare le norme della direttiva.

5. Nel terzo quesito il giudice *a quo* vi domanda se la fissazione di termini diversi per la dichiarazione e per il pagamento dell'IVA interna e dell'IVA-importazione sia contraria all'articolo 95 del trattato. Ricordo che, secondo i primi due commi di quest'ultimo, «Nessuno stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari ... [e] imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

Nel sistema del trattato, com'è noto, tali norme completano i disposti relativi all'abolizione dei dazi doganali e delle tasse d'effetto equivalente; mirano cioè a garantire la libera circolazione delle merci rimuovendo le misure protezionistiche che risultino dalla previsione di tributi interni discriminatori nei confronti dei beni provenienti da altri stati membri. La discriminazione, naturalmente, risulterà dal

raffronto fra le imposizioni interne che colpiscono le merci importate e quelle che gravano sulle analoghe merci nazionali. Come voi stessi avete detto, dunque, per applicare correttamente l'articolo 95 è necessario comparare «tali merci sotto il profilo fiscale, prendendo in considerazione, ad ogni fase di produzione o di distribuzione, ... l'aliquota, ... l'imponibile dell'imposta, [e] le modalità della sua riscossione» (cfr. da ultimo sentenza 5. 5. 1982, causa 15/81, Schul/Ispettore dei tributi d'importazione e delle accise, Raccolta 1982, p. 1409, punto 27).

In questa formula, mi sembra un'importanza particolare rivesta l'inciso «ad ogni fase di produzione e di distribuzione»: detto altrimenti, il confronto fra i carichi tributari dev'essere effettuato con riferimento al medesimo stadio di commercializzazione. Ebbene, è possibile effettuarlo nel nostro caso? Io credo di no e perciò escludo che il problema postovi dall'Østre Landsret possa essere risolto ricorrendo al precedente della sentenza 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda, Racc. 1980, p. 481. Quest'ultima — è vero — affermò che uno stato discrimina i prodotti importati quando, rispetto a un'imposta di consumo, le sue leggi prevedono dilazioni di pagamento fruibili dai soli produttori nazionali, ma nella specie la condizione richiesta dalla vostra giurisprudenza per applicare l'articolo 95 era presente.

Qui, come ho accennato, essa fa difetto; e la ragione è l'incompletezza dell'armonizzazione comunitaria nel settore dell'IVA o, se si preferisce, quel fattore di rottura in un sistema impositivo per sé neutro sul piano interno e sul piano internazionale che è dato dall'esistenza di frontiere fiscali fra gli stati membri. Sappiamo che tali frontiere sono destinate ad essere soppresse; ma, fin quando soppresse non saranno, fin quando esisterà un'«IVA all'importazione», questa avrà necessariamente natura *sui generis* e obbedirà a regole proprie. In particolare, non si potrà chiedere agli stati membri di rendere uniformi i suoi termini di pagamento e quelli dettati per le operazioni interne; non glielo si potrà chiedere — ecco il punto — perché i due ordini di termini si riferiscono a stadi di commercializzazione diversi. Basti rilevare che nel regime interno il pagamento dell'IVA è relativo a una *cessione;* nel regime delle importazioni ad un *acquisto.*

6. Si obietterà che questa risposta è formalistica. La Dansk Denkavit, infatti, la respinge e mette l'accento sui benefici finanziari che la differenza tra i termini per il pagamento dell'imposta arreca agli imprenditori del mercato interno. Costoro — rileva — conservano più a lungo la liquidità corrispondente al loro debito fiscale e ne traggono un vantaggio in termini di interessi che si traduce nella possibilità di praticare prezzi inferiori. Come negare allora che sussista la discriminazione vietata dall'articolo 95?

L'argomento è suggestivo, ma non convincente. Accettiamo la sua premessa: prescindiamo cioè dai diversi stadi di commercializzazione a cui si riferiscono i termini stabiliti per l'IVA-importazione e l'IVA interna confrontando due situazioni omogenee come sono quella dell'importatore e quella dell'*acquirente* sul

mercato danese. Ho già ricordato *(supra,* n. 2) che per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA da parte del primo sono previsti termini legali corrispondenti a un credito medio di un mese e mezzo. Per quanto riguarda il secondo, invece, occorre tener conto degli usi commerciali e specialmente dei periodi di credito che, in quanto percettore dell'imposta, il fornitore gli concede. Ora, la Commissione e il governo convenuto hanno provato (e l'Østre Landsret conferma nel secondo quesito) che in Danimarca tali periodi sono mediamente di quarantacinque giorni. Ne viene che, anche a porsi nell'ottica non formale preferita dalla Denkavit, parlare di discriminazione non è possibile.

7. L'ultimo quesito postovi dal giudice del rinvio riguarda la sorte della sesta direttiva ove i sistemi simili a quello danese siano ritenuti incompatibili con l'articolo 95 del trattato. Poiché non credo che tale incompatibilità sussista (cfr. nn. 5 e 6), la domanda è per me priva d'oggetto.

8. Per le considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di rispondere come segue ai quesiti proposti dalla dodicesima sezione dell'Østre Landsret con provvedimento 2 marzo 1983 nella causa fra Dansk Denkavit ApS e ministero danese delle imposte e accise:

1. La sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388, che armonizza le legislazioni degli stati membri in materia di imposta sulla cifra d'affari (in particolare, articoli 10, 22 e 23) va interpretata nel senso che non vieta agli stati membri di fissare per la dichiarazione e per il pagamento dell'imposta termini diversi a seconda che si tratti di merci importate o di merci in regime interno.

2. Poiché le disposizioni della sesta direttiva lasciano agli stati membri la facoltà di fissare per la dichiarazione e per il pagamento dell'imposta termini diversi relativamente alle merci interne e a quelle importate, i motivi che negli stati membri presiedono alla fissazione di detti termini non incidono sull'interpretazione della direttiva.

3. L'articolo 95 del trattato CEE non vieta agli stati membri di stabilire per la dichiarazione e per il pagamento dell'imposta termini diversi a seconda che si tratti di IVA all'importazione o di IVA interna.