CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. G. FEDERICO MANCINI presentadas el 28 de febrero de 1984 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el presente procedimiento prejudicial se solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si, según el Tratado CEE y el Derecho derivado en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los Estados miembros pueden fijar para el pago del IVA a la importación plazos de declaración y de pago diferentes de los aplicables al IVA en régimen interior.

Dansk Denkavit ApS, parte demandante en el litigio principal, es una sociedad que importa de los Países Bajos a Dinamarca alimentos para animales. A petición propia fue inscrita como importadora, y, por tanto, está obligada a cumplir las obligaciones establecidas para los sujetos pasivos del IVA a la importación. La normativa danesa es, precisamente, una de las que establecen plazos de duración desigual para el IVA a la importación y para el IVA en régimen interior. Al estimar que dicho sistema es discriminatorio, la sociedad Denkavit solicitó al Ministerio de Hacienda (3 de junio de 1981) la autorización para calcular el IVA al que estaba sujeto según las modalidades establecidas para el IVA en régimen interior; tras la desestimación de su solicitud, recurrió ante el Østre Landsret afirmando que la normativa *de qua* es contraria al Derecho comunitario. Mediante resolución de 2 de marzo de 1983, la Sala Duodécima del órgano jurisdiccional, suspendió el procedimiento para someter al Tribunal de Justicia cuatro cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y del artículo 95 del Tratado CEE.

2. En lo que respecta a la normativa danesa, las fuentes principales son la Ley sobre el IVA, publicada el 1 de julio de 1982 con la referencia nº 369, la Ley de Aduanas publicada el 15 de diciembre de 1982 con la referencia nº 659. Precisamente el párrafo primero del artículo 20 de la primera Ley define las modalidades de pago del IVA en régimen interior. El sujeto pasivo del IVA debe declarar a la Administración tributaria, a más tardar un mes y veinte días después del vencimiento de cada período fiscal (que normalmente corresponde a un trimestre), el importe de las cuotas percibidas sobre el volumen de negocios imponible (es decir, el impuesto repercutido) y el que le hayan facturado sus proveedores (impuesto sopor-

* Lengua original: italiano.

tado). La diferencia entre ambos importes constituye la deuda tributaria neta, que es exigible un mes después del período fiscal y que, si es positiva, debe pagarse dentro de los veinte días siguientes.

Por el contrario, en lo que respecta a las mercancías importadas de otro Estado miembro, las modalidades de cálculo y de pago se establecen mediante la Ley de Aduanas. Su artículo 85 fija el plazo de un mes para la declaración y establece que los gravámenes sobre las mercancías despachadas en aduana durante dicho período se pagan antes del fin de mes siguiente a su expiración.

En definitiva, ateniéndonos a los cálculos del órgano remitente, para pagar la deuda tributaria neta, las empresas pueden contar, a partir del momento del suministro o de haber facturado la venta de un bien o la prestación de un servicio, con un período medio de crédito de dos meses y medio. A este plazo se añaden veinte días para el pago. Por el contrario, en caso, del IVA a la importación, el período medio de crédito es de un mes y medio a partir del momento en que se despacha la mercancía en aduana.

3. Paso a examinar a continuación las cuestiones planteadas por el Østre Landsret. El órgano jurisdiccional nacional pregunta en primer lugar si la citada Sexta Directiva citada y, en particular, sus artículos 10, 22 y 23 deben interpretarse «en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro fijar períodos de declaración y plazos de pago del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las importaciones de mercancías procedentes de otro Estado miembro (IVA a la importación) respetando los períodos que figuran en el apartado 4 del artículo 22 de la Directiva, pero que por término medio dan lugar a plazos de crédito más breves para que ingresen dicho impuesto las empresas importadoras inscritas, que el plazo de crédito medio generalmente concedido a las empresas inscritas del mismo Estado miembro, entre ellas las empresas importadoras, para ingresar el importe neto del Impuesto al Valor Añadido correspondiente al volumen de negocios global (deuda tributaria neta)».

Examinemos el contenido de las normas recordadas por el Tribunal danés. Tras definir los conceptos de devengo y de exigibilidad del impuesto, el artículo 10 distingue según que las operaciones sean de régimen interior o de importación. En este último caso, el devengo se produce y el impuesto se hace exigible en el momento en que los bienes se introducen en el país. En el primer caso los mismos fenómenos tienen lugar en el momento en que se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios. Si estas operaciones dan lugar a entregas a cuenta o a pagos parciales, se considera que las operaciones se efectúan en el momento de la expiración de los períodos a los que tales descuentos o pagos se refieran.

Los artículos 22 a 24 se refieren a las obligaciones de los sujetos pasivos del Impuesto y ellos también distinguen entre el IVA en régimen interior y el IVA a la importación. Para el régimen jurídico interior, el apartado 4 del artículo 22 dispone que los sujetos pasivos deberán presentar una declaración

dentro del plazo que fijen los Estados miembros, que no podrá exceder en más de dos meses el vencimiento del período fiscal. A su vez, los Estados miembros pueden fijar este período en uno, dos o tres meses o en períodos diferentes que no excedan de un año. El apartado 5 determina «que los sujetos pasivos vendrán obligados a pagar la cuota neta del Impuestos sobre el Valor Añadido» en el momento de la presentación de la declaración periódica; no obstante los Estados miembros podrán «fijar un vencimiento distinto para el pago de esta cantidad o podrán percibir cantidades provisionales a cuenta».

En lo que se refiere al IVA a la importación, el artículo 23 establece que los Estados miembros dictarán «las disposiciones pertinentes sobre las modalidades de la declaración y pago»; posteriormente autoriza a estos últimos a «establecer en especial que en las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos o por los deudores, [...] la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada en razón de la importación no sea pagada en el momento mismo de la importación, a condición de que dicha cuota sea mencionada como tal en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22».

Estas disposiciones me parecen clarísimas. En lo que se refiere al régimen interior la Directiva determina tres tiempos para el cumplimiento de las obligaciones que pesan sobre los sujetos pasivos del Impuesto. El primero es el período fiscal y, en lo que a él respecta, la obligación impuesta a los Estados miembros se refiere a su duración máxima: no puede exceder de un año. El segundo es el plazo para la declaración y, aquí los Estados tampoco pueden sobrepasar de un determinado límite: la declaración debe efectuarse dentro de los dos meses que siguen al vencimiento del período fiscal. La tercera es el plazo para el pago de la deuda tributaria neta o para la percepción de las cantidades provisionales a cuenta y la norma determina que debe coincidir con la presentación de la declaración. No obstante, los Estados conservan la facultad de diferir su vencimiento y, en dicho caso, la Directiva tampoco fija el tiempo máximo que pueden retrasarlo.

Por el contrario, en lo que se refiere al régimen del impuesto a la importación, el principio básico es que el IVA debe pagarse en el momento de la importación del bien. Pero si los Estados miembros ejercen su facultad de establecer un vencimiento diferente, el IVA debe indicarse «en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22», es decir, según las normas fijadas para el régimen interior.

Por consiguiente la Directiva deja a los Estados un amplio margen discrecional en lo que respecta a los períodos en que deben cumplirse las obligaciones que pesan sobre los sujetos pasivos del impuesto. En particular, ninguna de sus disposiciones exige plazos uniformes para la declaración y el pago del impuesto o de las cantidades provisionales entregadas a cuenta en las operaciones de régimen interno y de la importación. Tampoco es posible invocar contra esta apreciación la remisión que efectúa el artículo 23 al apartado 4 del artículo 22. En

efecto, me parece evidente que se refiere no a dichos plazos (regulados, por lo demás, en el apartado 5 del artículo 22), sino únicamente a la *forma de redactar* las declaraciones periódicas. El párrafo segundo del apartado 4 precisamente se ocupa de este extremo.

4. El Østre Landsret formula en segundo lugar la siguiente cuestión: «Para responder a la primera cuestión, ¿qué importancia reviste el hecho de que puede estimarse que las disposiciones nacionales de que se trata en materia de declaración y de pago del IVA a la importación dan lugar a un plazo medio de crédito para los importadores que corresponde exactamente al plazo medio de pago del precio de compra, IVA incluido, que los compradores pueden obtener de sus proveedores, como promedio, en el mismo sector comercial, cuando compran mercancías producidas en el Estado miembro de que se trata?»

Como acabo de decir, en materia de plazos para el pago del IVA y para la percepción de las cantidades a cuenta en las operaciones de importación, la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros una clara facultad discrecional. Los motivos que inducen a los Estados miembros a establecer plazos más o menos largos e incluso idénticos a los establecidos en régimen interior no pueden, pues, adoptarse como criterio de base para la interpretación de las normas de la Directiva.

5. En la tercera cuestión, el Tribunal *a quo* solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si la fijación de plazos diferentes para la declaración y para el pago del IVA en régimen interior y del IVA a la importación es contraria al artículo 95 del Tratado. Recordemos que, según los dos primeros párrafos de este artículo, «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares [...] [y] tributos internos que puedan proteger directamente otras producciones».

Como es sabido, en el sistema del Tratado estas normas completan las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, es decir, su finalidad es garantizar la libre circulación de mercancías eliminando las medidas proteccionistas que puedan ser consecuencia del establecimiento de tributos internos discriminatorios para las mercancías procedentes de los demás Estados miembros. Naturalmente, la discriminación resultará de la comparación entre los tributos internos que gravan las mercancías importadas y las que gravan las mercancías nacionales análogas. Como ha declarado el propio Tribunal de Justicia, para aplicar correctamente el artículo 95, deben compararse «desde el punto de vista fiscal, estos productos, tomando en consideración, en cada fase de la producción o comercialización, tanto el tipo del impuesto que su base imponible y las modalidades de percepción» (véase, recientemente, la sentencia de 5 de mayo de 1982, Schul, 15/81, [↔] Rec. p. 1409, apartado 27).

Según esta formulación, la frase «en cada fase de producción o comercialización» tiene a mi juicio una importancia particular: dicho de otra manera, la comparación entre las cargas fiscales debe efectuarse con relación con la misma fase de comercialización. ¿Es posible efectuarla en nuestro caso? No lo creo, y por esta razón excluyo que el problema planteado al Tribunal de Justicia por el Østre Landsret pueda resolverse recurriendo al precedente de la sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda (55/79, Rec. p. 481). Es cierto que en esta última se afirmó que un Estado discrimina los productos importados cuando, en relación con un impuesto sobre consumos específicos, sus leyes establecen plazos de pago de los que sólo pueden beneficiarse los productores nacionales; pero en aquel asunto se cumplía el requisito exigido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para aplicar el artículo 95.

En el caso de autos, como ya he señalado, no se cumple dicho requisito, y la razón es el carácter incompleto de la armonización comunitaria en el sector del IVA o, si se prefiere, el factor de ruptura en un sistema tributario, de por sí neutral en el plano interior y en el plano internacional, que supone la existencia de fronteras fiscales entre los Estados miembros. Sabemos que estas fronteras están destinadas a ser suprimidas, pero hasta que no se supriman, mientras exista un «IVA a la importación», éste necesariamente tendrá una naturaleza *sui generis* y obedecerá a sus propias reglas. En particular, no se podrá pedir de los Estados miembros que uniformizen sus plazos de pago y los establecidos para las operaciones interiores; no podrá exigírseles –y éste es el punto central– porque los dos órdenes de plazos se refieren a diferentes fases de comercialización. Basta destacar que, en el régimen interior, el pago del IVA responde a una *entrega*; en el régimen de las importaciones, a una *adquisición*.

6. Puede objetarse a esta respuesta que es formalista. En efecto, la sociedad Dansk Denkavit la rechaza y hace hincapié en las ventajas financieras que procura a los empresarios del mercado interior la diferencia entre los plazos para el pago del impuesto. Estos últimos –señala– conservan durante más tiempo la liquidez que corresponde a su deuda tributaria y obtienen de ello una ventaja en términos de intereses que se refleja en la posibilidad de practicar precios inferiores. ¿Cómo negar entonces que existe la discriminación prohibida por el artículo 95?

El argumento es sugerente, pero no convincente. Aceptemos su premisa, es decir, excluyamos las diferentes fases de comercialización a las que se refieren los plazos establecidos para el IVA a la importación y para el IVA en régimen interior comparando dos situaciones homogéneas como son la del importador y la del *adquirente* en el mercado danés. Ya he señalado (punto 2 *supra*) que los plazos legales para la declaración y el pago del IVA por el primero corresponden a un crédito medio de un mes y medio. En cambio, en lo que respecta al segundo, hay que tener en cuenta los usos mercantiles y, especialmente, los períodos de crédito concedidos por el proveedor, como perceptor el impuesto. Pues bien, la

Comisión y el Gobierno demandado han probado (y el Østre Landsret confirma en la segunda cuestión) que en Dinamarca, dichos períodos son, por término medio, de 45 días. De lo que se deduce que ni siquiera situándose en la óptica no formal que propugna la sociedad Denkavit, es posible hablar de discriminación.

7. La última cuestión que plantea el Tribunal remitente se refiere a la Sexta Directiva en caso de que sistemas similares al danés sean considerados incompatibles con el artículo 95 del Tratado. Puesto que no creo que dicha incompatibilidad exista (véanse los puntos 5 y 6 *supra)*, a mi juicio la cuestión carece de objeto.

8. Por las consideraciones que anteceden, propongo que se responda a las cuestiones planteadas por la Sala Duodécima del Østre Landsret mediante resolución de 2 de marzo de 1983 en el asunto Dansk Denkavit contra Ministerio de Hacienda danés:

1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible (en particular, los artículos 10, 22 y 23), debe interpretarse en el sentido de que no prohíbe a los Estados miembros fijar plazos diferentes para la declaración y para el pago del impuesto según se trate de mercancías importadas o de mercancías en régimen interior.

2) Puesto que las disposiciones de la Sexta Directiva dejan a los Estados miembros la facultad de fijar plazos diferentes para la declaración y para el pago del impuesto en lo que respecta a las mercancías interiores y a las mercancías importadas, las razones que, en los Estados miembros, determinan la fijación de dichos plazos no repercuten en la interpretación de la Directiva.

3) El artículo 95 del Tratado CEE no prohíbe a los Estados miembros establecer plazos diferentes para la declaración y para el pago del impuesto según se trate del IVA a la importación o del IVA en régimen interior.