CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO LA PERGOLA

presentate il 20 marzo 1997 *

1. Con le questioni pregiudiziali sollevate dal Dioikitiko Protodikeio di Salonicco la Corte è chiamata ad affrontare un importante profilo della disciplina dettata, in materia di franchigie fiscali applicabili all'importazione temporanea di mezzi di trasporto, con la direttiva 83/182/CEE (in prosieguo anche: la «direttiva») [1]. Il problema sottoposto all'esame della Corte è il seguente: può uno stesso soggetto importare temporaneamente in uno Stato membro diverso da quello di residenza più autovetture per uso privato o professionale in esenzione fiscale? Insieme con tale questione, se ne pongono altre, relative alla compatibilità tra il sistema sanzionatorio previsto nella disciplina di attuazione della direttiva nell'ordinamento ellenico ed i principi del diritto comunitario [2].

2. L'art. 1 della direttiva fissa il campo di applicazione della norma stabilendo che, nel rispetto di determinate condizioni, gli Stati membri accordino, all'atto dell'importazione temporanea in provenienza da un altro Stato membro *di autoveicoli a motore*, una franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle accise e da ogni altra imposta sui consumi e dalle tasse elencate nell'allegato alla direttiva.

3. L'art. 3 prevede la concessione di una franchigia fiscale — per una durata, continua o non continua, non superiore a sei mesi per ogni periodo di dodici mesi — all'importazione temporanea di taluni *mezzi di trasporto* per uso privato. Tre, nella sostanza, le condizioni necessarie: in primo luogo il privato che importa *i mezzi di trasporto* deve avere la sua normale residenza in uno Stato membro diverso da quello dell'importazione temporanea; in secondo luogo, l'uso di tali *mezzi* deve essere privato e, dunque, non connesso con l'esercizio di attività retribuita o avente scopo di lucro; in terzo luogo, *i mezzi di trasporto* non possono essere né ceduti, né noleggiati nello Stato di importazione temporanea, né prestati a residenti di questo Stato [3].

* Lingua originale: l'italiano.

1 — Direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto (GU L 105, pag. 59).

2 — Sentenza 2 agosto 1993, causa C-9/92, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-4467). Più in generale, sembra opportuno richiamare alcune tra le principali sentenze nelle quali la Corte si è trovata ad affrontare, direttamente o indirettamente, problemi legati al regime di importazione temporanea in esenzione: 9 ottobre 1980, causa 823/79, Carciati (Racc. pag. 2773); 11 dicembre 1984, causa 134/83, Abbink (Racc. pag. 4097); 3 ottobre 1985, causa 249/84, Profant (Racc. pag. 3237); 6 luglio 1988, causa 127/86, Ledoux (Racc. pag. 3741); 23 aprile 1991, causa C-297/89, Ryborg (Racc. pag. I-1943).

3 — L'art. 4, ed è norma che viene in rilievo nella specie, ha ad oggetto la concessione di una franchigia all'atto dell'importazione temporanea *di veicoli da turismo per uso professionale*. Sono dettate, per questo specifico caso, condizioni analoghe, per molti versi, a quelle previste per l'importazione per l'uso privato: il privato importatore deve avere la sua normale residenza in uno Stato membro diverso da quello d'importazione temporanea; non può utilizzare *il veicolo* all'interno dello Stato membro d'importazione temporanea per il trasporto di persone dietro remunerazione o altri vantaggi materiali, né per il trasporto industriale o commerciale di merci, con o senza remunerazione; *il veicolo da turismo* non può essere ceduto, noleggiato o prestato *nello Stato membro d'importazione temporanea*. Il n. 2 della disposizione prevede, inoltre, che la durata, continua o non continua, della franchigia per uso professionale sarà di sei mesi per ogni periodo di dodici mesi.

La disciplina, infine, detta disposizioni in ordine a casi particolari di importazione temporanea [4] ed a regimi speciali [5].

4. I fatti della causa possono essere così riepilogati.

Il signor Siegfried Klattner (in prosieguo anche: il «ricorrente»), residente in Germania, soggiorna con regolarità in Grecia, dove è proprietario di una seconda casa.

Il 27 novembre del 1989, usufruendo dell'esenzione fiscale ai sensi della disciplina greca, ha importato temporaneamente in Grecia un veicolo automobilistico, riesportandolo il 30 aprile del 1990. Durante questo periodo, il signor Klattner ha fatto ritorno in Germania per sottoporsi a cure mediche rese necessarie a seguito di un incidente automobilistico sofferto in Yugoslavia. Terminate le cure, il 14 aprile 1990 ha fatto ritorno in Grecia, alla guida di una seconda vettura che è stata riesportata, il 16 luglio del 1991, al posto di dogana di Evzoni. Il medesimo giorno, tuttavia, il signor Klattner si recava con il suo veicolo al posto di dogana di Doïrani per reimportarlo ed usufruire nuovamente dell'esenzione fiscale all'atto dell'importazione.

5. I controlli sul passaporto (*rectius* sui passaporti) del signor Klattner allora effettuati dalle autorità doganali elleniche hanno permesso di constatare due infrazioni alla disciplina greca di attuazione: il veicolo in questione aveva già beneficiato di una prima esenzione e quindi avrebbe circolato per un periodo superiore al limite di quindici mesi consentito dalla normativa; nel periodo tra il 14 aprile 1990 ed il 30 aprile 1990, il Klattner aveva fatto circolare sul territorio greco due veicoli importati sotto il medesimo regime di franchigia fiscale.

6. Il decreto del ministero delle finanze n. D — 1254/141 del primo novembre 1984 [6] (in prosieguo anche il «decreto») fissa, infatti, la durata massima dell'esenzione in sei mesi

4 — I casi particolari sono individuati all'art. 5. La disposizione prevede la concessione della franchigia all'atto dell'importazione temporanea *di veicoli da turismo*: a) per una durata illimitata, in caso di utilizzazione di *un veicolo da turismo* immatricolato nel paese di normale residenza dell'utente per il percorso effettuato regolarmente nel territorio di un altro Stato membro per recarsi dalla propria residenza al luogo di lavoro e ritornare; per un periodo, invece, limitato nel caso in cui l'utilizzatore sia uno studente ed il *veicolo da turismo* sia immatricolato nello Stato membro in cui egli risiede normalmente, diverso da quello in cui svolge i propri studi.

5 — Le disposizioni contenute all'art. 9, «Regimi speciali», riconoscono la facoltà degli Stati membri di mantenere in vigore e/o di prevedere regimi più favorevoli di quelli contemplati dalla direttiva. È precisata, in particolare, la facoltà di permettere, su richiesta dell'importatore, l'importazione temporanea per periodi più lunghi di quelli previsti dalla disposizione comunitaria. Il legislatore ha, tuttavia, avuto cura di stabilire un ben preciso limite a tale ambito di discrezionalità riconosciuto agli Stati membri: in nessun caso (n. 2) possono, infatti, applicare, in virtù della direttiva, franchigie fiscali all'interno della Comunità meno favorevoli di quelle che concederebbero ai mezzi di trasporto provenienti da un paese terzo.

6 — Il decreto è stato successivamente modificato con il decreto n. D -247/13 del 1° marzo 1988, ΦΕΚ (GU Repubblica Ellenica — 1951, B/6 — 4 — 88).

(art. 4, n. 2) — consecutivi o no — per un periodo di dodici mesi, prorogabili per nove mesi supplementari (un totale, dunque, di quindici mesi) e stabilisce (art. 8, n. 4) il divieto, per la persona che ha già ottenuto una esenzione fiscale, di importare, ai sensi del regime, un secondo mezzo di trasporto.

7. Con avviso di accertamento del direttore della dogana di Doïrani, il ricorrente è stato conseguentemente multato, in applicazione delle norme nazionali, per un importo complessivo pari a 21 043 856 DR, a titolo di diritti di dogana, tasse aggiuntive ed altri tributi, e di 29 430 DR, a titolo di tassa di circolazione. Nel caso di infrazioni diverse da quella del mero ritardo rispetto alla data di riesportazione, infatti, la disciplina ellenica richiamata prevede (art. 10, n. 7) una sanzione articolata su un duplice piano: l'esigibilità immediata dei diritti di dogana e gli altri oneri fiscali applicabili al momento della constatazione dell'infrazione (IVA, tasse di consumo, tasse di circolazione); una sovratassa del valore del 100% dell'importo così calcolato [7].

7 — Sotto il profilo sanzionatorio, il decreto detta una disciplina articolata che conviene, per completezza, ricordare. Così (art. 10, n. 1), *nel caso in cui la riesportazione non avvenga nei termini prescritti*, sono previste: a) una sovratassa forfettaria di 10 000 DR; b) una sovratassa, modulata in relazione alla cilindrata, calcolata per ogni giorno di permanenza dell'autovettura sul territorio greco oltre la data limite di riesportazione; c) le tasse di circolazione dovute per lo stesso periodo. *Nel caso in cui al momento della domanda di esenzione siano state fornite all'amministrazione informazioni erronee*, è prescritto (art. 10, n. 5) il pagamento delle sovratasse di cui ai punti a) e b) precedenti, calcolate su ogni giorno di permanenza dell'autoveicolo sul territorio greco a partire dal momento della sua importazione. Infine (art. 10, n. 8), è precisato che, nel caso di infrazioni multiple, si deve procedere ad una percezione cumulativa delle sovratasse.

8. Il Klattner ha presentato ricorso di fronte al giudice di rinvio per ottenere l'annullamento dell'atto di accertamento, facendo valere, in sostanza, che la normativa greca di trasposizione si poneva in contrasto con le norme della direttiva in quanto a) restringeva la possibilità di ottenere un'esenzione ad un solo autoveicolo per persona e b) imponeva in capo al conducente sanzioni sproporzionate rispetto alle infrazioni che erano state a questi contestate.

9. La giurisdizione nazionale, ritenendo fondati i dubbi interpretativi sollevati dal ricorrente, ha sollevato alla Corte le seguenti quattro questioni pregiudiziali:

«1) Se nel caso di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto per uso privato all'interno della Comunità, ai sensi dell'art. 3 della direttiva del Consiglio 28 marzo 1983, 83/182/CEE, la franchigia venga concessa per un solo veicolo da turismo o anche per più di uno. Se la direttiva di cui sopra introduca di fatto una distinzione quanto al numero di veicoli da turismo che possono essere importati provvisoriamente in franchigia a seconda che siano destinati ad uso privato o ad uso professionale.

2) Se tale direttiva istituisca un obbligo specifico per le competenti autorità elleniche di non limitare legislativamente

l'importazione temporanea in franchigia, parallela o simultanea, di più di un veicolo da turismo per uso privato da parte della stessa persona. Se sia possibile, da parte di un singolo, far valere contro l'amministrazione, dinanzi ad un giudice nazionale, le disposizioni degli artt. 3 e 9 della stessa direttiva, sostenendo che è con esse incompatibile una disciplina contenuta in una disposizione di legge.

3) Se sia compatibile con la lettera e con lo spirito della direttiva di cui trattasi una prescrizione del legislatore nazionale secondo cui — in caso di violazione di determinate disposizioni (come quella dell'art. 8, n. 4, che non consente l'importazione di un secondo mezzo di trasporto da parte della stessa persona) del decreto ministeriale emanato per armonizzare il diritto nazionale con le disposizioni della direttiva — sono dovuti immediatamente i dazi doganali e gli altri tributi corrispondenti, nonché una tassa aggiuntiva di pari ammontare, al livello palesemente in essere per un'importazione temporanea e non per un'importazione definitiva di un veicolo da turismo.

4) Se sia conforme al principio comunitario di proporzionalità la previsione, nel caso precedente, dell'imposizione anche di una tassa aggiuntiva pari al 100% dei dazi doganali e degli altri tributi corrispondenti, indipendentemente dal periodo di permanenza del secondo veicolo da turismo nel territorio ellenico».

Sulla prima questione

10. Il primo quesito deve scindersi in due sottoquestioni.

Con la prima, il giudice di rinvio chiede alla Corte se la franchigia fiscale possa essere concessa per l'importazione contestuale di più autoveicoli ovvero esclusivamente per uno solo; con la seconda, invece, se, sotto questo profilo, la direttiva operi una distinzione tra le vetture importate in esenzione per uso privato e quelle importate per uso professionale.

Esamino i quesiti nell'ordine in cui sono posti alla Corte.

11. Con riferimento alla prima questione le posizioni delle parti sono ben definite.

12. La Repubblica ellenica sostiene che l'art. 3 della direttiva debba essere interpretato nel senso che l'esenzione non possa accordarsi che in relazione ad un solo veicolo. Questo per diverse ragioni.

Un primo argomento è di natura testuale. Il legislatore avrebbe utilizzato il termine mezzo di trasporto per indicare al plurale l'insieme di tali mezzi e al singolare, invece, per enucleare dal complesso dei mezzi di trasporto «ciascuna particolare categoria di autoveicoli appartenenti a soggetti destinatari di un regime speciale» [8].

In secondo luogo, il governo ellenico deduce che, se il legislatore avesse voluto permettere ad ogni soggetto l'importazione di più veicoli, ne avrebbe limitato il numero. Un'importazione illimitata di mezzi di trasporto sarebbe, infatti, incompatibile con l'utilizzazione privata o professionale, che costituisce, come visto, il necessario presupposto dell'esenzione.

Il terzo argomento, invece, si fonda sulle finalità della direttiva. La normativa costituisce una tappa nel processo di armonizzazione dei regimi fiscali degli Stati membri, e andrebbe quindi necessariamente interpretata nel senso di riconoscere solo entro certi limiti ben precisati il diritto all'importazione in esenzione.

Il governo ellenico fa infine valere le esigenze proprie della lotta alle frodi fiscali. La direttiva andrebbe letta in stretta connessione con la necessità, esplicitamente riconosciuta dalla Corte, che le legislazioni nazionali comportino criteri obiettivi e verificabili atti ad evitare frodi [9]. La doppia importazione in franchigia andrebbe ammessa solo in presenza di circostanze eccezionali.

13. Il ricorrente, al quale si associa la Commissione, ritiene, invece, che l'art. 3 riconosca il diritto all'esenzione a più di un veicolo appartenente alla stessa persona.

14. Anche in questo caso, si ricorre, in primo luogo, ad un argomento letterale. La disposizione in esame utilizzerebbe, infatti, il plurale per designare i mezzi di trasporto che usufruiscono dell'esenzione [10]. Se il legislatore avesse inteso limitare i beni beneficiari della franchigia, vi sarebbe stata un'espressa disposizione in tal senso, che invece manca. Tale conclusione si accorderebbe, poi con gli

8 — Osservazioni della Repubblica ellenica, pagg. 17 e 18. Si citano, rispettivamente, l'art. 3 («il privato che importa i *suddetti beni*») e l'art. 5, n. 1 («all'atto dell'importazione di *veicoli da turismo*»), e l'art. 4 («il privato che importa *il veicolo da turismo*») e l'art. 5, n. 1, lett. a) e b) («in caso di utilizzazione di *un veicolo da turismo*»).

9 — Viene richiamata la sentenza citata Abbink, causa 134/83.

10 — Si richiama la norma contenuta all'art. 3, lett. a), sub bb), allorché precisa che «il privato che importa i *suddetti beni* deve (...) utilizzare i *suddetti mezzi di trasporto* per uso privato».

obiettivi della direttiva, volta ad assicurare la libera circolazione delle persone: libertà che verrebbe ostacolata dalla restrizione del numero di vetture importabili in esenzione [11].

Quanto all'argomento che ha riguardo alla necessità di evitare frodi fiscali, la Commissione obietta che una tale finalità può essere perseguita per altre vie senza limitare indebitamente, come avverrebbe nel caso di specie, l'esercizio della libertà di circolazione protetta dalla direttiva.

Valutazione giuridica

15. Come risulta dal suo primo 'considerando', la direttiva è stata adottata al fine di eliminare gli ostacoli alla libera circolazione dei residenti comunitari in ciascuno Stato membro, ostacoli derivanti dai regimi fiscali che concernono l'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto ad uso privato o professionale, tra i quali figurano, appunto, gli autoveicoli [12]. Risulta, inoltre, da diversi atti della Commissione che l'obiettivo perseguito dal legislatore era quello di evitare doppie imposizioni e alleggerire le formalità doganali alle frontiere, in modo da eliminare gli ostacoli alla libera circolazione dei veicoli da turismo e risolvere, così, un notevole problema per la mobilità del cittadino nell'ambito comunitario [13].

16. La direttiva nulla precisa in ordine all'attività che deve essere condotta a livello statale per evitare le frodi fiscali. Cade dunque opportuno ricordare quanto la Corte ha deciso nella citata sentenza Commissione/Grecia: gli Stati membri sono liberi di adottare provvedimenti in materia di controllo [14]. Nella sua proposta di modifica della direttiva 83/182, la Commissione ha, peraltro, espressamente ammesso che, in considerazione del fatto che sussistono ancora livelli di incidenza fiscale sugli autoveicoli profondamente differenziati tra gli Stati membri, determinate restrizioni appaiono giustifica-

11 — A sostegno della tesi si portano gli esempi di ostacoli alla libera circolazione che discenderebbero dal riconoscere un limite quantitativo all'importazione, nel caso di una vettura immobilizzata a seguito di un incidente stradale ovvero in quello di un nucleo familiare in cui vi siano più utilizzatori di autovetture.

12 — La proposta della Commissione del 24 ottobre 1975, documento COM (75) 527, riconosceva la necessità di disciplinare l'importazione di autovetture sul mercato interno in ragione dell'inadeguatezza alla realtà economica comunitaria di quanto disposto dalle convenzioni internazionali in materia: la convenzione di New York del 4 giugno 1954 e quella relativa al regime fiscale degli autoveicoli privati in circolazione internazionale, conclusasi a Ginevra il 18 maggio 1956. I testi delle convenzioni sono contenute nella Raccolta dei trattati dell'ONU: rispettivamente volume 282, pag. 249, e volume 339, pag. 3. Per una disamina del contenuto delle convenzioni si veda la citata sentenza Carciati, causa 823/79, punto B, lett. a) (Racc. 1980, in particolare pag. 2775).

13 — Proposta della Commissione del 24 ottobre 1975, citata, numero 1; v. anche la comunicazione della Commissione del 28 luglio 1989, relativa all'importazione temporanea di un veicolo da turismo, per utilizzo professionale e privato, documento COM (89) 359, def. punto 1.

14 — Sentenza citata 2 agosto 1993, causa C-9/92, punto 38; v. anche sentenza citata Carciati, causa 823/79, punto 9.

te [15]. D'altra parte, la stessa Commissione ha in una sua comunicazione in materia sì riconosciuto un processo evolutivo in seno alla Comunità, nel senso di consentire al cittadino europeo il massimo di libertà di movimento, ma non ha mancato di aggiungere che tale livello di libertà deve essere «compatibile» con l'esigenza di lottare contro la frode fiscale [16].

17. Il problema è precisamente quello di determinare se la misura ellenica con cui si limita il beneficio della franchigia fiscale ad una sola vettura — che può e deve farsi rientrare nella nozione *lato sensu* di misura di lotta alla frode — sia oppure no compatibile con le finalità della direttiva e con i principi del Trattato in materia di libera circolazione delle persone [17].

18. Ora, a me sembra, la questione in esame non può essere risolta in base al tenore letterale della direttiva. I termini utilizzati dal legislatore si prestano indifferentemente alla lettura prospettata dalla Repubblica ellenica e a quella, opposta, che ne danno la Commissione ed il signor Klattner. Non trovo argomenti di pregio per preferire l'una posizione invece che l'altra. Sia nei documenti preparatori, sia nella proposta avanzata dalla Commissione per la modifica della direttiva, non si manifesta chiaramente l'intento di limitare il diritto all'esenzione ad un solo veicolo, anche quando il termine per designare il mezzo di trasporto è adoperato al singolare [18].

19. Le sentenze che ho sopra richiamato dimostrano che la risposta deve, dunque, trovarsi altrove. L'interesse comunitario perseguito dalla direttiva è quello di favorire la libera circolazione dei residenti e deve essere valutato *in rapporto* all'interesse, egualmente legittimo, dello Stato membro, che vuole, invece, prevenire le frodi fiscali eventual-

15 — Documento COM (87) 14 def. del 2 gennaio 1987, contenente la proposta di modifica della direttiva 83/182/CEE, punto 1; v. anche il citato documento COM (89) 359 def., punto 1.

16 — Citato documento COM (89) 359 def., punto 1.

17 — Si veda, anche se direttamente riferita al regime in vigore ai sensi della sesta direttiva — la direttiva 83/182 non era stata ancora adottata — la citata sentenza Ledoux causa 127/86, in cui si precisa che gli Stati membri nel porre le condizioni per l'esenzione dall'IVA dei veicoli messi sotto il regime doganale d'importazione temporanea: «devono tener conto, da una parte, degli scopi dell'armonizzazione in fatto d'IVA che sono (..) il perseguimento della liberalizzazione effettiva della circolazione delle persone e dei beni (...) e, dall'altra, lo scopo della prevenzione delle frodi, evasioni o abusi in caso di ammissione temporanea» (punto 10).

18 — V. in questo senso, ed a mo' di semplice esempio, la citata comunicazione della Commissione, in cui (pagg. 4-6) si fa esclusivo riferimento al singolare (così come nel titolo stesso della Convenzione): così i membri della famiglia dell'importatore possono utilizzare «*il veicolo*»; lo studente ha il diritto durante la durata dei suoi studi all'esonerazione temporanea per «*il suo veicolo*»; se «*il suo veicolo*» è immobilizzato durante il soggiorno all'estero, il residente di uno Stato membro può utilizzare, durante il periodo di riparazione, un veicolo di turismo immatricolato in un altro Stato membro. D'altra parte, è opportuno segnalare come tale indeterminatezza riverberi sulla redazione delle norme nazionali d'attuazione, formulate con stretto riferimento a quanto prescritto nella normativa comunitaria. V., ad esempio, l'European Comunities (Exemption from Import charges of certains vehicles etc., temporarily imported) Regulations irlandesi del 1983 (S. I. N. 422 of 1983, art. 4(i) e 5(i); il Decreto-Ley portoghese n° 129/90 (DDR n. 90 del 18 aprile 1990, artt. 2 e 4). Per una specifica limitazione si veda la normativa francese d'attuazione. Il decreto 30 dicembre 1983, Conditions d'application du régime de l'importation en franchise temporaire de certains moyens de transports et d'autres biens destinés à l'usage personnel des voyageurs non résidents (JORF del 18 gennaio 1985, pag. 634), dispone, infatti (art. 5, n. 1), la limitazione del beneficio ad un solo veicolo prevedendo tuttavia la possibilità del versamento di una cauzione, nel caso in cui siano importati più veicoli.

mente connesse con l'importazione in franchigia. Come si conciliano i due interessi in gioco?

20. Nell'affrontare tale indagine va tenuto conto del primo considerando della direttiva. Voglio dire che il diritto di importazione in franchigia è disposto in ragione del pieno dispiego della libertà di circolazione, e che può operare fin dove l'interesse che lo giustifica è perseguito concretamente dalla normativa comunitaria. Non oltre, certo.

21. La disciplina greca si pone, tuttavia, effettivamente in contrasto con le disposizioni della direttiva, la quale caratterizza con sufficiente precisione il diritto all'esenzione che essa ha previsto. Il diritto all'importazione in franchigia è, infatti, riconosciuto non in senso assoluto, ma relativo: esso è *condizionato,* oltre che ai requisiti sopra citati, *all'utilizzazione* privata o professionale dell'autovettura.

La norma determina l'ambito di applicazione della disciplina sulla base della destinazione funzionale del veicolo. La Commissione ha precisato, in sede di proposta della direttiva, che l'importazione in esenzione sarebbe stata permessa *a condizione* di non fare altro uso del veicolo che quello privato [19]. Il che significa, a me pare, porre *ab initio* una stretta correlazione tra il riconoscimento del diritto di importazione e l'utilizzazione del veicolo importato.

22. Il punto è importante. La libera circolazione delle persone è l'interesse che la norma in esame persegue e merita di essere tutelata fin dove essa è effettivamente esercitata.

23. Questa lettura della norma è quella che risponde alle finalità perseguite dal legislatore comunitario. La diversa interpretazione alternativa fatta propria dalla Repubblica ellenica — *one man, one car*, potremmo definirla — perde di vista, a mio modo di vedere, la flessibilità necessaria ad assicurare lo sviluppo della libertà fondamentale protetta dal diritto comunitario.

24. Detto questo, resta da chiarire un importante profilo della specie per controllare il fondamento delle conclusioni sopra raggiunte. Il governo ellenico ha precisato in udienza che la disciplina di quel paese non si lega «in alcuna maniera» al diritto di proprietà sul mezzo di trasporto in causa e così si applica nei confronti di *chiunque*, legittimamente s'intende, importi temporaneamente nel territorio greco un'autovettura.

19 — Documento COM (75) 527 def. citato, pag. 2.

25. La precisazione è opportuna. L'importazione in franchigia non è vincolata allo *status* di proprietario dell'autovettura, e per questa via l'esercizio della libertà di circolazione non è indebitamente limitato. Il fatto è, tuttavia, che altri importanti aspetti della libertà di circolazione rimangono ingiustificatamente limitati. L'esempio del signor Klattner è, al proposito, paradigmatico. Questi, dopo esser rientrato in Germania per sottoporsi alle cure mediche rese necessarie a seguito dell'incidente sofferto in Yugoslavia, è voluto rientrare in Grecia alla guida della sua seconda macchina. Ora, tale scelta, che a me sembra chiaramente svolgersi nell'ambito di quanto legittimamente riconosciuto al singolo residente dall'ordinamento, è divenuta, come conseguenza del precetto stabilito dalla normativa ellenica, un comportamento vietato, e colpito da sanzione.

26. Ma anche tralasciando casi limite come quello del signor Klattner, nei quali possono essere a mio avviso ravvisati gli estremi di una causa di forza maggiore, le conseguenze, di natura pratica direi, cui giunge l'interpretazione fatta propria dal governo ellenico non possono essere condivise. Si pensi alle situazioni di estremo disagio nelle quali potrebbero trovarsi i residenti comunitari costretti a tornare nel loro paese con altro mezzo di trasporto, diverso da quello in precedenza importato, se ad essi è poi vietato di rientrare con quest'altra autovettura nel paese in cui risiedono durante l'estate. Si pensi, ancora, alla situazione del lavoratore frontaliero di cui all'art. 5 della direttiva, se una delle vetture di sua proprietà sia immobilizzata per un incidente od un guasto meccanico. E comunque, anche se i regimi nazionali facessero salve tali situazioni eccezionali, rimane che l'ottenimento di un'esenzione specifica sarebbe poi accompagnata da quelle formalità burocratiche che la direttiva, come si legge nel testo accompagnatorio sopra citato, è volta ad evitare.

27. Concludendo con un rilievo di carattere più generale: il divieto imposto dalla legislazione greca mi sembra tanto più ingiustificato, in quanto la proprietà di più mezzi di trasporto diviene, nell'Europa di oggi, un'abitudine — se da incoraggiare o no, è altro discorso — di molti dei residenti comunitari. Ritengo insomma che la libertà tutelata dalla direttiva, quella di circolare liberamente, comprende anche la facoltà di utilizzare, eventualmente, più autovetture di cui lo stesso interessato abbia la proprietà [20].

28. D'altra parte, non ritengo che la normativa greca sia giustificata dalla necessità di arginare o prevenire il fenomeno delle frodi fiscali. Ora, come le sentenze citate hanno ampiamente chiarito, gli Stati membri mantengono la competenza a reprimere le frodi fiscali, ma la devono esercitare in maniera compatibile con l'esigenza di assicurare pieno dispiego alle libertà riconosciute nel Trattato. Vi sono strumenti che permettono

20 — D'altra parte, si può osservare dalla quotidiana realtà che le autovetture possono avere caratteristiche diverse ed essere, di conseguenza, utilizzate a vario scopo. Si pensi, ad esempio, a vetture di tipo jeep e di tipo spider, il cui impiego — almeno generalmente, se si guarda al sorprendente aumento, negli ultimi anni, di jeeps dai nomi inquietanti nel panorama urbano — ha diverse possibili destinazioni. In molti casi, insomma, le autovetture debbono considerarsi, in termini economici, beni che non sono tra loro sostituibili.

di controllare il numero di vetture importate e che non offendono il principio di libera circolazione dei residenti e vanno per ciò preferiti a quello utilizzato nell'ordinamento greco. Un possibile esempio, di cui la Corte ha riconosciuto la piena legittimità, è l'apposizione di un timbro sul passaporto dell'utilizzatore dell'autovettura [21]. È uno strumento che può ritenersi efficace: in ultima istanza, è proprio un controllo del genere che ha permesso di individuare l'asserito illecito comportamento del Klattner.

29. Infine, la direttiva pone chiari divieti a chi importa il veicolo, a titolo sia personale sia professionale, divieti che limitano sensibilmente la possibilità di avvalersi di strumenti negoziali per operare frodi fiscali. L'effettivo rispetto di tali precetti può soddisfare l'esigenza perseguita nel nostro caso dal governo greco. In questo senso depone la sentenza Carciati — che, peraltro, faceva espresso riferimento alle norme della direttiva 83/182, allora allo stadio di semplice proposta. La Corte ha, infatti, in quell'occasione precisato come sia questa serie di divieti a costituire «un mezzo efficace per prevenire le frodi fiscali e per assicurare che le imposte siano pagate nel paese di destinazione dei beni» [22].

30. Così fornita risposta al primo *volet* della questione, passo ad esaminare il secondo.

La direttiva distingue, sotto il profilo del numero di autovetture ammesse al regime di franchigia, tra i veicoli destinati ad uso personale e gli altri, invece, destinati all'uso professionale?

31. Sul punto, a me sembra, bastano pochi rilievi. Tra le norme dettate all'art. 3 ed all'art. 4 vi è una sostanziale corrispondenza in termini di finalità, requisiti e struttura.

Con le disposizioni dettate all'art. 4 si è voluto attribuire il diritto all'esenzione a chi faccia uso della propria vettura nell'ambito della sua vita professionale, come nella norma contenuta all'art. 3 a chi utilizzi il veicolo per scopi privati. L'interesse protetto è dunque quello della libera circolazione delle persone, ed è sempre il medesimo, solo che esso viene considerato nella più specifica ottica della libera circolazione dei lavoratori. In secondo luogo, i requisiti di residenza stabiliti dalla disciplina ai fini dell'ottenimento dell'esenzione sono i medesimi. Infine, analoghe sono anche le limitazioni all'utilizzo del veicolo — illiceità di cessioni, noleggi o prestiti a residenti nello Stato di importa-

21 — V. sentenza citata Commissione/Grecia, causa C-9/92, punti 37 e 39.

22 — Sentenza citata Carciati, causa 823/79, punto 10.

zione — che la direttiva pone in capo all'importatore per finalità professionali [23].

Posto ciò, la soluzione preferita in riferimento alle autovetture destinate all'uso personale non può non valere anche per le altre, destinate all'uso professionale.

33. Non mi sembra necessario soffermarmi sul primo profilo, che ritengo interamente assorbito dalle conclusioni in precedenza esposte in ordine al contenuto precettivo della direttiva. Non posso che ribadire come la normativa comunitaria in esame vieti che il diritto di importazione in franchigia da parte della stessa persona resti limitato ad un solo veicolo.

Sulla seconda questione

32. Anche la seconda questione del giudice di Salonicco presenta due distinti profili.

In primo luogo, si chiede alla Corte di stabilire se la direttiva istituisca un obbligo specifico per le autorità elleniche di non limitare il numero di vetture importabile in esenzione.

In secondo luogo, il giudice *a quo* interroga la Corte in relazione all'effetto diretto delle norme contenute agli artt. 3 e 9 della direttiva.

34. Né, a me sembra, solleva particolari problemi il secondo *volet* della questione [24]. Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte in materia di effetto diretto, una norma contenuta in una direttiva è immediatamente invocabile dal singolo tutte le volte in cui il suo contenuto precettivo sia sufficientemente chiaro, preciso e non condizionato [25].

Ora, l'art. 3 della direttiva configura un vero e proprio diritto all'ottenimento dell'esenzione. Il disposto della norma comunitaria è chiaro, preciso e non condizionato e quindi direttamente invocabile dal singolo che soddisfi i requisiti prescritti.

23 — A ben guardare, come precisa la Commissione, le limitazioni all'uso della vettura sono più restrittive per quanto riguarda le vetture importate per uso professionale. Diversamente da quelle ad uso privato, infatti, queste non possono essere prestate a soggetti non residenti; v. artt. 3, b): «né prestati a residenti di questo Stato», e 4 b): «il veicolo (...) non può essere (...) prestato nello Stato membro di importazione».

24 — Tutte le parti sono concordi nel ritenere la diretta applicabilità della norma contenuta all'art. 3 della direttiva. La Commissione, diversamente dalle altre parti, non ravvisa, invece, la diretta applicabilità dell'art. 9, n. 1, nella misura in cui esso riconosce agli Stati membri una facoltà.

25 — Sentenza 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker (Racc. pag. 53, punto 25).

35. Discorso parzialmente diverso — concordo, anche qui, con la Commissione — deve essere condotto in ordine alla norma dell'art. 9. Il n. 1 di tale articolo, infatti, prevede tre facoltà in capo agli Stati membri: «mantenere in vigore e/o di prevedere regimi più favorevoli di quelli contemplati dalla presente direttiva»; «permettere (...) l'importazione temporanea per periodi più lunghi»; «consentire di noleggiare a un residente dello Stato membro di importazione i veicoli (...) per essere riesportati». Tali facoltà sono espressamente riconosciute agli Stati membri e nel testo della direttiva non si rinvengono diritti che il singolo possa invocare direttamente. La situazione giuridica di quest'ultimo è, diciamo, un'aspettativa che potrà essere trasformata in diritto solo quando lo Stato membro l'abbia riconosciuta come tale nelle disposizioni attuative della direttiva.

36. Altro è il caso della norma posta all'art. 9, n. 2, la quale contiene un espresso divieto per gli Stati membri di applicare franchigie fiscali meno favorevoli rispetto a quelle riconosciute ad autoveicoli provenienti da paesi terzi. Tale ultima disposizione deve, infatti, ritenersi di diretta applicazione ai sensi della giurisprudenza sopra richiamata.

Sulle questioni terza e quarta

37. Con le due questioni restanti, il giudice di rinvio interroga la Corte in ordine alla legittimità del regime previsto all'art. 10, n. 7, della disciplina greca per sanzionare infrazioni diverse dal ritardo nella riesportazione del veicolo rispetto alla data limite. I profili che vengono più specificamente in rilievo sono: a) la legittimità delle singole voci che compongono la sanzione pecuniaria e b) della equiparazione tra regime di importazione temporanea e importazione definitiva che deriva dall'apparato sanzionatorio previsto; c) la compatibilità tra la sovratassa del 100% prevista dalla norma ed il principio di proporzionalità così come esso è stabilito nell'ordinamento comunitario. A ben guardare, con le questioni b) e c) la Corte viene chiamata a valutare la ragionevolezza della norma sanzionatoria nella misura in cui essa omologa situazioni diverse, quali un'importazione temporanea illegittima ed un'importazione definitiva, e, in termini più generali, la sua adeguatezza rispetto all'infrazione commessa.

38. Prima di esaminare il merito della questione conviene richiamare, da un lato, i principi elaborati dalla Corte in materia sanzionatoria, dall'altro, le voci in cui si scompone la sanzione amministrativa prevista all'art. 10, n. 7, della disciplina ellenica.

39. Anzitutto, come la Corte ha ricordato, «in assenza di armonizzazione delle normative comunitarie nel settore delle infrazioni doganali, gli Stati membri hanno la competenza di scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate [26]». Il regime sanzionatorio in materia fiscale rientra, dunque, *entro*

26 — Sentenza 16 dicembre 1992, causa C-210/91, Commissione/Grecia (Racc. pag. I-6735, punto 19).

certi limiti, nella competenza degli Stati membri [27]. Tale competenza è stata peraltro riconosciuta nella specifica materia di cui ci occupiamo dalla citata sentenza Carciati, in cui è precisato che «gli Stati membri conservano (...) un ampio potere di intervento in materia di importazione temporanea, proprio allo scopo di impedire le frodi fiscali [28]».

Ora, i *limiti* ai quali fa riferimento la giurisprudenza risultano da diverse pronunce rese dalla Corte con riguardo all'ambito in cui può e deve svolgersi la potestà punitiva riconosciuta agli Stati membri [29]. Nell'esercizio di tale potestà, ha precisato la Corte, gli Stati membri devono non solo rispettare i principi di parità di trattamento tra le violazioni della disciplina comunitaria e quelle di analoghe discipline nazionali, ma non possono comminare alcuna sanzione che offenda i principi di adeguatezza, effettività e proporzionalità e crei ostacoli alle libertà contemplate dal Trattato, in particolare a quella di circolazione delle persone [30]: le sanzioni devono essere adeguate e necessarie per raggiungere lo scopo perseguito [31].

40. La norma sanzionatoria in esame, come è stato precisato in udienza, si connette con il disposto dell'art. 8, e precisamente con tutte le disposizioni di tale articolo, tranne quella, contenuta al n. 1, che prescrive l'obbligo di riesportare il veicolo alla data di scadenza del periodo di esenzione.

Dalla violazione di tali precetti discendono due conseguenze. La prima è l'immediata esigibilità dei diritti di dogana e degli altri oneri fiscali dovuti; la seconda è una sovratassa del 100%, calcolata sull'importo complessivo di tali diritti ed oneri. Ora, tra le due conseguenze giuridiche della violazione del precetto vi è una differenza qualitativa: la prima si configura come una sanzione ripristinatoria (o compensatoria), volta, cioè, a ricostituire una situazione di legalità materiale, attraverso la restaurazione di un interesse — nella specie, quello dello Stato all'introito fiscale — leso dal comportamento del soggetto; la seconda, invece, ha natura di sanzione amministrativa in senso stretto: una sanzione, dunque, solo punitiva, se si vuole, dal momento che essa non è diretta a conservare o ripristinare interessi sostanziali lesi dall'infrazione [32]. Questa seconda sanzione, più specificamente, deve essere ricondotta alla categoria delle sanzioni proporzionali. Il legislatore ha, infatti, fissato il moltiplicatore (100%), lasciando poi che la base sulla quale

27 — Sentenza 25 febbraio 1988, causa 299/86, Drexl, (Racc. pag. 1213, punto 17).

28 — Sentenza citata, causa 823/79, punto 9.

29 — Sentenza 11 novembre 1981, causa 203/80, Casati (Racc. pag. 2595, punto 27); 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone (Racc. pag. 377).

30 — Sentenza 2 ottobre 1991, causa C-7/90, Vandevenne (Racc. pag. I-4371), sentenza Drexl, citata, causa 299/86, punto 18; sentenza 12 dicembre 1989, causa C-265/88, Messner (Racc. pag. 4209, punto 14).

31 — V. da ultimo, sentenza 23 gennaio 1997, causa C-29/95, Pastoors (Racc. pag. I-285, punto 24). Anche su questo profilo ritengo necessario ricordare che, secondo le indicazioni della Commissione contenute nel citato documento COM (87) def., l'art. 11, n. 3, avrebbe dovuto essere modificato con l'inserzione di un esplicito richiamo all'esigenza che le sanzioni previste a livello nazionale fossero conformi al principio di proporzionalità. Si tratta di un richiamo che la stessa Commissione ricollegava a quanto deciso con la sentenza Carciati; v. pagg. 10, 11 e 14 del documento citato.

32 — Una «pena in senso tecnico», dunque, secondo la definizione di Zanobini, V. *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, pag. 2.

il calcolo deve essere condotto sia stabilita secondo le concrete circostanze della specie [33].

Sulla valutazione delle singole voci

41. L'art. 10, paragrafo n. 7, secondo quanto è stato affermato in udienza, costituisce la norma in base alla quale l'amministrazione greca ha adottato il provvedimento nei confronti del signor Klattner. Essa prevede chiaramente le singole voci che compongono la sanzione e vi include i dazi doganali. Ora, però, solo i mezzi di trasporto di origine extracomunitaria rimangono soggetti al pagamento di diritti doganali all'atto della loro importazione nel territorio greco. Quelli di origine comunitaria sono, invece, esclusi da tale imposizione, in forza della espressa previsione dell'art. 9, n. 1, del Trattato. D'altra parte, come giustamente nota la Commissione, anche per i mezzi di trasporto di origine extracomunitaria è consentita una disciplina in deroga per i casi di importazione temporanea, in conformità delle convenzioni internazionali in materia [34].

42. Il precetto al quale si riannoda la sanzione prevista nel caso di specie urta, quindi, contro un inequivocabile divieto del diritto comunitario. Le autovetture di origine comunitaria non sono, infatti, soggette al pagamento di dazi doganali. La sanzione calcolata su tali dazi è quindi illegittima [35], e poco importa se la sua incidenza quantitativa, come ha rilevato il rappresentante del governo greco in udienza, è minore, quanto all'importo, rispetto alle altre voci sanzionatorie.

Sull'equiparazione tra importazione temporanea ed importazione definitiva

43. Il secondo problema da affrontare concerne la legittimità della sostanziale equiparazione tra importazione temporanea ed importazione definitiva, operata dalla norma in esame. Le sanzioni previste all'art. 10, n. 7, infatti, rendono automaticamente esigibili le voci fiscali esentate ai sensi dell'art. 1 della direttiva, e cioè l'imposta sul valore aggiunto, le tasse di circolazione, le tasse di consumo. Il risultato, nella sostanza, è che, ai fini sanzionatori, l'infrazione consistente nell'importazione temporanea illegittima — per motivi

33 — Possono, infatti, riconoscersi, oltre a quella proporzionale, i tipi delle sanzioni amministrative articolate in un minimo ed un massimo e delle sanzioni pecuniarie fisse. Per una ricostruzione dogmatica dell'istituto si veda C. E. Paliero, A. Travi, *Sanzioni amministrative* in *EdD*, Milano, pag. 345.

34 — V. regolamento (CEE) n. 1855/89 del Consiglio, del 14 giugno 1989, relativo all'ammissione temporanea di mezzi di trasporto (GU L 186, pag. 8).

35 — D'altra parte questa conclusione discende, a mio parere, anche avuto riguardo alla funzione parzialmente compensatoria che deve essere riconosciuta alla norma sanzionatoria. Non mi sembra legittimo giungere, attraverso il meccanismo di reazione dell'ordinamento ad un comportamento illecito, ad imporre il pagamento di tali diritti su queste vetture. Si può argomentare in questo senso a partire da quanto deciso nella sentenza Watson e Belmann, in cui una misura di espulsione di soggetti tutelati dal diritto comunitario è stata ritenuta contrastante con la disciplina comunitaria «in quanto tale provvedimento costituisce la negazione del diritto stesso conferito e garantito dal Trattato»: sentenza 7 luglio 1976, causa 118/75, (Racc. pag. 1185, punti 20 e 21).

diversi da quello del mero ritardo nella riesportazione — viene equiparata ad un'importazione definitiva.

Risponde tale equiparazione ai criteri di ragionevolezza che debbono dirigere l'autorità nazionale nella scelta degli strumenti sanzionatori e nella valutazione della relativa adeguatezza rispetto all'infrazione commessa?

44. La Repubblica ellenica, ritenendo che la determinazione delle infrazioni e la scelta delle sanzioni ad esse correlate spettino alla competenza esclusiva degli Stati membri, non ritiene necessario differenziare sostanzialmente il regime sanzionatorio disposto per le infrazioni alla disciplina concernente le importazioni a titolo temporaneo e quello, invece, previsto per le importazioni a titolo definitivo.

45. Secondo il signor Klattner, l'assimilare, qui, l'importazione temporanea e quella definitiva comporterebbe una sostanziale doppia imposizione, prima nel paese d'origine del veicolo, poi in Grecia.

46. L'equiparazione sarà, a mio avviso, legittima solo nel caso in cui l'infrazione al regime di importazione temporanea sia talmente grave e manifesta da dimostrare che il soggetto interessato voleva, invece, importare l'autovettura a titolo definitivo. In tal caso, il trattare allo stesso modo importazione definitiva ed importazione temporanea risponde al criterio di adeguatezza della sanzione: la componente compensatoria sarà, infatti, atta a ricostituire l'interesse dell'amministrazione leso; la sovratassa, invece, avrà riguardo allo scopo dissuasivo, in aderenza al carattere più spiccatamente punitivo che le è proprio.

47. Il caso di cui ho discorso è tuttavia, evidentemente, un caso-limite. In via di principio, l'equiparazione in esame non regge. A confortare tale conclusione è la stessa giurisprudenza della Corte. La pronuncia resa, da ultimo, nel caso Skanavi ha, invero, precisato che «l'equiparazione della persona che abbia omesso di provvedere alla sostituzione della patente a quella che guidi senza patente, comportando l'applicazione di sanzioni penali, anche se pecuniarie (...), sarebbe parimenti sproporzionata alla gravità della detta infrazione, in considerazione delle conseguenze che ne discendono» [36].

48. Ora, la normativa greca incorre nella sproporzione, censurata dalla Corte, proprio in quanto sanziona come importazione definitiva anche i casi in cui la temporaneità dell'importazione non può essere messa in discussione, adottando il medesimo regime per situazioni che non sono tra loro comparabili [37].

36 — Sentenza 29 febbraio 1996, causa C-193/94 (Racc. pag. I-929, punto 37).

37 — Sentenza citata Drexl, causa 299/86.

49. Peraltro, la Corte ha precisato, nella sentenza Ledoux, che l'importazione va qualificata come temporanea quando, sulla base degli elementi di fatto, si può desumere che il bene sarà successivamente riesportato e che non vi siano intenti fraudolenti [38]. In senso analogo, la Corte ha, nel caso Profant, ritenuto di far dipendere la qualifica dell'importazione come definitiva o temporanea dalla residenza del soggetto interessato, riconoscendola come definitiva nel caso in cui quest'ultimo si stabilisca nello Stato membro ospite in modo da manifestare la volontà di non rientrare nello Stato di origine [39]. Di più. Nelle modifiche al contenuto della direttiva proposte dalla Commissione figura l'introduzione di un nuovo art. 11 (n. 1), secondo il quale gli Stati membri non avrebbero potuto, ai fini sanzionatori, considerare importazioni temporanee irregolari come definitive: in ogni caso al cittadino doveva essere offerta la possibilità di difendere il proprio operato in buona fede [40].

In conclusione, sia dalla giurisprudenza sia dalle proposte di modifica della normativa risulta chiaramente comprovato che non si possa equiparare l'un tipo di importazione all'altro, secondo un criterio di rigido automatismo come è quello previsto dalla normativa greca. Il legislatore nazionale dovrà consentire che si guardi, caso per caso, all'effettivo intento dell'importatore.

38 — Sentenza citata, causa 127/86, punto 15.

39 — Sentenza citata, causa 249/84, punto 27.

40 — V. citato documento della Commissione COM (87) 14 def., pagg. 10 e 17.

Sul principio di proporzionalità

50. E veniamo così alla quarta questione posta dal giudice di Salonicco: la Corte è chiamata a stabilire se la sovratassa aggiuntiva del 100%, stabilita all'art. 10, n. 7, della disciplina, sia conforme al principio di proporzionalità.

51. Le valutazioni delle parti sono discordi non solo nelle conclusioni ma anche negli argomenti giuridici fatti valere.

Secondo il governo ellenico, l'obbligo di pagare una sovratassa di valore equivalente ai diritti di dogana ed agli altri oneri fiscali applicabili in caso di infrazione alla legislazione nazionale sull'importazione in esenzione di mezzi di trasporto, indipendentemente dalla durata dell'importazione del mezzo di trasporto in questione, non offende il principio di proporzionalità. La sanzione, si dice, ha la medesima natura dell'infrazione che essa è volta a reprimere, ed è necessaria per garantire il funzionamento normale del mercato e prevenire i rischi di frode.

Il ricorrente, invece, fa valere che la sovratassa che gli è stata imposta, in ragione di un leggero superamento del termine di esenzione (16 giorni), equivarrebbe a quella applicata nei casi di contrabbando e sarebbe,

di conseguenza, sproporzionata rispetto all'infrazione commessa [41].

52. Il punto di vista della Commissione è radicalmente diverso. Una sovratassa del 100%, essa dice, non è, *in se*, contraria al principio di proporzionalità. Lo diviene, tuttavia, se le modalità di calcolo della sanzione — nel nostro caso, il coefficiente di moltiplicazione applicato alla base imponibile — comportano un trattamento differenziato tra le vetture importate e quelle del mercato nazionale. Il che si verificherebbe nella specie. Le aliquote fiscali applicate alle vetture greche d'occasione ed a quelle straniere sarebbero, infatti, sensibilmente diverse. Di conseguenza, l'incidenza della sovratassa prevista dalla disciplina greca sarebbe fortemente differenziata secondo il tipo di autovettura. A parte ciò, una sovratassa del 100%, nei casi in cui l'incidenza fiscale sia elevata, si risolve — ed il caso di specie lo testimonia — in una sostanziale confisca del veicolo: soluzione, questa, in chiaro contrasto con quanto stabilito dalla Corte nella sentenza Drexl [42].

Valutazione giuridica

53. Prima di venire al merito della questione, ricordo che il problema prospettato dalla Commissione è attualmente sottoposto all'esame della Corte in altro giudizio (causa C-375/95) [43], relativo all'asserita discriminazione nel trattamento fiscale delle autovetture d'occasione nel mercato greco, secondo che esse siano importate o d'origine nazionale: le prime sarebbero penalizzate a vantaggio delle seconde. Non ritengo di dover affrontare in questa sede la questione. Mi riservo di formulare le conclusioni nel corso dell'altro giudizio sopra richiamato.

54. Scendiamo così ad esaminare la questione nei termini in cui la prospetta il giudice di rinvio, e cioè con diretto riferimento alla compatibilità tra la sovratassa del 100% prevista all'art. 10, n. 7, ed il principio di proporzionalità.

55. Quali indicazioni si traggono dalla giurisprudenza della Corte in materia?

Nella sentenza Drexl, comparate le sanzioni previste dalla disciplina italiana per le infrazioni all'IVA all'interno e quelle all'importazione, si stabiliva che, nonostante le infrazioni si distinguessero per diverse circostanze, esse non giustificavano un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni comminate [44].

41 — Sotto questo profilo, mi sembra necessario puntualizzare come le osservazioni del signor Klattner si fondino su un presupposto errato: e cioè il fatto che la sanzione sarebbe stata adottata per l'aver oltrepassato di sedici giorni la data limite dell'esenzione. Ora, tale affermazione mi sembra inesatta nella misura in cui, com'è stato precisato in udienza, la sanzione è stata adottata dall'amministrazione greca esclusivamente ai sensi dell'art. 10, n. 7, che, come ho avuto già modo di precisare, ha come oggetto infrazioni diverse da quella del mero ritardo, oggetto, invece, delle prescrizioni previste all'art. 10, n. 1.

42 — Sentenza citata, causa 299/86.

43 — Commissione/Grecia; la richiesta è stata introdotta il 10 novembre 1995.

44 — Sentenza citata, causa 299/86, punto 23; vedi anche sentenza 2 agosto 1993, causa C-276/91, Commissione/Francia «Patron» (Racc. pag. I-4413). Anche nella specie veniva in rilievo lo schema sanzionatorio previsto nell'ordinamento francese per le infrazioni alle operazioni IVA effettuate all'interno del paese e quelle in caso di infrazione IVA dovute all'importazione.

Nella sentenza Skanavi, la sanzione prevista nell'ordinamento tedesco è stata considerata dalla Corte come non proporzionata in quanto venivano equiparate due situazioni — quella della guida senza patente e quella della guida con patente straniera non sostituita — tra loro profondamente diverse [45].

Da ultimo, nel caso Pastoors, la non proporzionalità della sanzione è stata fatta discendere dalle circostanze della specie. L'amministrazione aveva addotto come titolo giustificativo di una determinata ammenda la copertura delle spese processuali in caso di contestazione. Quando le infrazioni fossero plurime, l'ammenda era dovuta per ognuna di esse. La Corte — considerato che il procedimento penale, nei casi di infrazioni plurime, era unico — ha ritenuto l'ammenda non oggettivamente giustificata e, perciò, contraria al principio di proporzionalità [46].

56. Quanto alla sanzione prevista nell'ordinamento greco — tolto il caso, sopra esaminato, di infrazioni 'minori' al divieto di importazione temporanea — non mi pare che essa possa essere censurata come difforme dal principio di proporzionalità. Anche una sovratassa del 100% può, e la stessa Commissione lo riconosce, ben essere una sanzione proporzionata all'infrazione commessa [47].

45 — Sentenza citata, causa C-193/94, punto 37.

46 — Sentenza citata, causa C-29/95, punti 24-26.

47 — V. osservazioni della Commissione, pag. 20.

57. Non posso, sul punto, che riandare a quanto veniva precisato dall'avvocato generale Trabucchi nelle conclusioni rese nel caso Watson e Belmann ed agli interrogativi che l'insigne giurista allora si poneva. In quell'occasione veniva precisato che in una situazione «in cui l'ambito di discrezionalità che si deve riconoscere al legislatore nazionale è inevitabilmente assai vasto, si impone la massima prudenza nel sindacare la determinazione normativa dell'entità di sanzioni penali al di fuori di casi di sproporzioni manifeste.(...) Si potrebbe forse anche ritenere, in base ad un giudizio e ad una reazione del tutto soggettiva, che le pene appaiono severe, anche molto severe: ma questo potrebbe forse bastare per far considerare illegittima la normativa nazionale che la stabilisce? In virtù di quale criterio potremmo fissare il massimo tollerabile?» [48]

58. Se, dunque, la sanzione prevista non è *in se* incompatibile con il principio di proporzionalità, rimane un importante punto da chiarire [49]. È necessario, infatti, stabilire se il regime fiscale applicato alle vetture d'occasione greche si differenzi in maniera che non possa trovare oggettive giustificazioni da

48 — Conclusioni relative alla causa 118/75 (Racc. 1976, pag. 1200, paragrafo 6).

49 — Un profilo ulteriore. Il signor Klattner ha fatto valere che un meccanismo di calcolo della sanzione determinato secondo le linee indicate dalla legislazione greca condurrebbe ad una doppia imposizione. Ora, si deve ricordare che, ai sensi delle sentenze Schul I (5 maggio 1982, causa 15/81, Racc. pag. 1409) e Schul II (21 maggio 1985, causa 47/84, Racc. pag. 1491), lo Stato membro importatore deve tener conto dell'IVA pagata nello Stato d'origine onde evitare che il bene importato subisca una seconda imposizione. Discende da quanto allora precisato, a mio modo di vedere, che gli Stati tengano conto dell'IVA versata nel paese d'origine allorché stabiliscono l'importo dell'ammenda da pagare qualora tale importo venga fatto dipendere dall'IVA da assolvere nello Stato membro importatore. In caso contrario, infatti, il regime sanzionatorio andrebbe oltre le sue finalità compensatorie e punitive e si risolverebbe in un'inammissibile ostacolo alle importazioni.

quello previsto per le vetture d'occasione importate. Se così fosse infatti, le differenze nella base sulla quale la sanzione pecuniaria proporzionale viene calcolata comporterebbero una discriminazione ai danni delle vetture importate nel territorio ellenico, la cui compatibilità con il diritto comunitario dovrebbe essere esaminata alla stregua del principio della parità di trattamento.

In tal caso soccorrerebbero i principi stabiliti dalla Corte nelle sentenze Drexl e Patron [50]. Se le sanzioni previste per le infrazioni IVA all'interno fossero calcolate analogamente a quelle disposte per le infrazioni all'importazione, ne seguirebbe una diversa entità delle sanzioni afferenti ai due illeciti che potrebbe essere considerata in base ai criteri stabiliti in quelle pronunce, come non proporzionata. Tanto più che, come nel caso di specie, la sovratassa, calcolata com'essa deve essere sulle aliquote fiscali assai gravose previste per le vetture d'importazione, comportava la inevitabile confisca del veicolo con conseguenze dirette sulle libertà riconosciute dal Trattato ed i principi ivi stabiliti in materia di neutralità fiscale.

Di questo profilo di indagine la Corte dovrà peraltro occuparsi nella causa C-375/95, attualmente pendente di fronte ad essa.

Conclusione

Per le ragioni sovraesposte ritengo che si debbano fornire al giudice di rinvio le seguenti risposte:

«1) Osta a quanto disposto negli artt. 3 e 4 della direttiva del Consiglio 83/182 una disciplina statale che limiti il diritto all'esenzione temporanea ad una sola vettura — sia essa destinata ad uso professionale che privato — per conducente.

50 — Sentenza citata Drexl, causa C-299/86, punti 22 e 23; sentenza citata «Patron» causa C-276/91.

2) Non osta con la lettera e lo spirito della direttiva una norma sanzionatoria che commini, per le infrazioni al regime di importazione temporanea in esenzione, pene pecuniarie assimilabili agli oneri fiscali previsti per un'importazione definitiva allorché le infrazioni suddette comportino effetti assimilabili a quelli propri dell'importazione definitiva. Osta, invece, alla disciplina comunitaria una sanzione che prevede l'esigibilità immediata dei dazi doganali per l'importazione di vetture di origine comunitaria.

3) È compatibile con il principio di proporzionalità una disposizione nazionale che commini, per infrazioni al regime di importazione temporanea in esenzione, una sovratassa aggiuntiva del 100% calcolata sull'importo dell'imposta sul consumo e delle altre imposte corrispondenti. Laddove, tuttavia, il trattamento fiscale tra vetture d'occasione importate e vetture d'occasione di origine nazionale sia differenziato, è necessario verificare se tale diversità comporti come conseguenza la comminazione di sanzioni manifestamente sproporzionate per le infrazioni constatate in ordine ai veicoli appartenenti alle due categorie».