CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO SAGGIO

presentate il 23 marzo 2000 *

1. Con ordinanza depositata il 14 dicembre 1998, il käräjäoikeus (Tribunale di primo grado) di Tampere (Finlandia) ha rivolto alla Corte — nell'ambito di una controversia di natura civile che oppone l'amministrazione doganale finlandese (Tullihallitus) ad alcune persone già condannate in sede penale per contrabbando di alcol etilico — un quesito pregiudiziale concernente l'assoggettabilità ai dazi doganali, alle accise ed all'imposta sul valore aggiunto (nel prosieguo: l'«IVA») dell'importazione in territorio finlandese (e, quindi, comunitario) di alcune partite di alcol etilico di contrabbando provenienti da paesi terzi.

Normativa comunitaria pertinente

2. Riassumo anzitutto le disposizioni rilevanti delle fonti comunitarie applicabili alla materia controversa, che riguardano rispettivamente: a) i dazi doganali; b) le accise; c) l'IVA.

3. Per quanto concerne i dazi doganali, bisogna menzionare il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario [1] (nel prosieguo: il «codice»). Secondo gli artt. 202, n. 1, lett. a), e 212 del codice, l'obbligo di pagare i dazi sorge in seguito «all'irregolare introduzione nel territorio doganale della Comunità di una merce soggetta a dazi all'importazione», anche se «l'introduzione irregolare (...) di moneta falsa e di stupefacenti e sostanze psicotrope non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico o scientifico non comporta il sorgere di un'obbligazione doganale». Le disposizioni citate trovano applicazione all'alcol etilico non denaturato, secondo quanto risulta dalla Tariffa doganale comune [2].

4. Quanto alle accise, la direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa [3] (nel prosieguo: la «direttiva 92/12»), che si applica pure all'alcol ed alle bevande alcoliche per effetto dell'art. 3, n. 1, secondo trattino, prevede, nel successivo art. 6, n. 1, lett. c), che «L'accisa diviene esigibile all'atto del-

* Lingua originale: l'italiano.

1 — GU L 302, pag. 1.
2 — Codici NC 2207 e NC 2208.
3 — GU L 76, pag. 1.

l'immissione in consumo» dei prodotti interessati, intendendosi per «immissione in consumo» anche l'importazione «irregolare» dei prodotti in questione. Dal canto suo, la direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione della struttura delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche [4] (nel prosieguo: la «direttiva 92/83»), impone, nell'art. 19, agli Stati membri di applicare un'accisa sull'alcol etilico secondo aliquote armonizzate, e consente loro, sulla base dell'art. 27, n. 1, lett. a) e b), di esentare dall'accisa armonizzata solo l'alcol denaturato.

5. Infine, per quanto riguarda l'IVA, la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle cifre di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [5] (nel prosieguo: la «sesta direttiva»), prevede all'art. 2 che sono soggette all'IVA le «importazioni di beni» di qualsiasi natura.

Normativa nazionale pertinente

6. La legge finlandese n. 1143 dell'8 dicembre 1994, concernente l'alcol («alkoholilaki»), definisce quest'ultimo come «l'alcol etilico o la soluzione acquosa del medesimo, ove l'alcol etilico rappresenti più del 60% in volume e non sia denaturato» (art. 3, n. 2.4), e ne autorizza l'importazione solo da parte di operatori economici muniti di apposita licenza o di persone cui per il proprio uso sia stata concessa una licenza di utilizzazione (art. 8, n. 2).

7. Secondo le leggi finlandesi n. 1469 del 29 dicembre 1994, concernente le imposte di fabbricazione («valmisteverotuslaki»), e n. 1471 del 29 dicembre 1994, concernente la tassazione dell'alcol e delle bevande alcoliche («laki alkoholi ja alkoholi-juomaverosta»), sono soggetti ad accisa l'alcol etilico e le bevande alcoliche prodotti in Finlandia, provenienti da un altro Stato membro o importati da paesi terzi, a meno che non si tratti di alcol completamente denaturato o, se parzialmente denaturato, non destinato al consumo umano. Inoltre, secondo la legge finlandese n. 1501 del 30 dicembre 1995, sull'IVA («arvonlisäverolaki»), le merci — compreso l'alcol etilico — importate da paesi terzi sono soggette al pagamento dell'IVA all'importazione.

I fatti di cui alla causa principale

8. Tra l'estate del 1996 ed il mese di novembre 1997 il signor Kaupo Salumets, in concorso con altre persone, introduceva

4 — GU L 316, pag. 21.
5 — GU L 145, pag. 1.

di contrabbando in Finlandia circa 100 000 litri di alcol etilico di origine cinese e americana, provenienti dall'Estonia. Una parte dell'alcol importato era già imbottigliata e pronta per lo smercio, un'altra parte veniva invece introdotta in Finlandia in contenitori e quivi imbottigliata con mezzi di fortuna in una vecchia stalla, in dubbie condizioni igieniche.

9. I responsabili di tale traffico clandestino, una volta individuati, venivano condannati il 31 marzo 1998 dal giudice penale finlandese a pene detentive e pecuniarie. Una parte (circa 9 500 litri) dell'alcol etilico di contrabbando era confiscata. Successivamente, l'amministrazione doganale finlandese proponeva dinanzi al käräjäoikeus di Tampere un'azione civile di risarcimento danni contro il signor Salumets e gli altri responsabili, chiedendo il rimborso dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA evasi, per un ammontare complessivo di circa 38 milioni di FIM, sulle partite di alcol etilico importate di contrabbando in Finlandia. L'azione veniva fondata sulla legislazione nazionale pertinente, che peraltro rifletteva i contenuti della normativa comunitaria in precedenza richiamata.

Il quesito pregiudiziale

10. Nell'ambito della predetta controversia, il karäjäoikeus di Tampere, con ordinanza in data 8 dicembre 1998, chiedeva alla Corte, in via pregiudiziale, di chiarire se il codice, le direttive 92/12 e 92/83, nonché la sesta direttiva, debbano essere interpretati nel senso che l'importazione di alcol etilico di contrabbando è assoggettata al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA.

11. Il giudice nazionale precisava nella precitata ordinanza che le perplessità che erano all'origine del rinvio pregiudiziale risiedevano nel fatto che l'alcol etilico allo stato puro («pirtu»), di solito non destinato al consumo immediato, non entrerebbe in concorrenza diretta con altre bevande alcoliche ed avrebbe un mercato considerevolmente ristretto in ragione del regime autorizzatorio cui è sottoposta la Finlandia. Pertanto, l'alcol etilico allo stato puro presenterebbe forti analogie con gli stupefacenti e le sostanze psicotrope, il cui smercio non è sottoposto a dazi doganali, accise ed IVA. Nel caso di specie, poi, l'alcol importato avrebbe comportato rischi per la salute degli eventuali consumatori, a causa della sua scarsa qualità e delle impurità in esso contenute, con l'implicazione che non sarebbe stato possibile distribuirlo nemmeno diluito in soluzioni acquose o come base per altre bevande.

La risposta al quesito

12. Ricordo che l'alcol etilico di cui si controverte nella causa principale è stato

introdotto di contrabbando da un paese terzo (Estonia) nel territorio doganale comunitario (Finlandia) senza essere immesso in libera pratica né sottoposto ad un procedimento doganale conforme al codice. In tali condizioni, qualsiasi altra merce sarebbe assoggettata al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA, conformemente alla normativa comunitaria pertinente e, di riflesso, alla legislazione nazionale che la recepisce. Perché, dunque, l'alcol etilico importato di contrabbando non dovrebbe essere soggetto agli stessi oneri tributari?

13. La tesi sostenuta dalle parti convenute nella causa principale — tesi alla quale la giurisdizione di rinvio non sembra insensibile — muove dalla premessa che l'alcol etilico allo stato puro non dovrebbe considerarsi una bevanda destinata al normale consumo, bensì una sorta di stupefacente utilizzato da persone alcolizzate, e ne desume l'impossibilità che esso possa entrare in concorrenza con altre bevande alcoliche liberamente commercializzate sul mercato. Nel caso di specie, inoltre, l'alcol importato dall'Estonia sarebbe stato d'incerta provenienza, di scarsa qualità e di dubbia purezza: un prodotto, insomma, rischioso per la salute dell'eventuale consumatore, inadatto a formare la base per la preparazione di altre bevande a contenuto alcolico meno elevato e pertanto non suscettibile di alcuna commercializzazione. Infine, il mercato dell'alcol sarebbe in Finlandia fortemente ristretto in ragione del regime autorizzatorio ivi esistente per quanto concerne la fabbricazione, la commercializzazione, l'importazione o l'esportazione di tale prodotto. Pertanto, non potendo parlarsi, a proposito dell'alcol etilico allo stato puro, di un circuito commerciale libero, tale prodotto non costituirebbe l'oggetto di una vera e propria attività economica ai sensi del Trattato CE e sfuggirebbe dunque alla normativa comunitaria che subordina l'importazione di merci da paesi terzi al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA.

14. Secondo i governi finlandese, italiano e greco, nonché la Commissione, l'alcol etilico allo stato puro non potrebbe in alcun modo considerarsi alla stregua di uno stupefacente. Esso, invece, costituirebbe una merce come le altre, la cui importazione nel territorio comunitario da paesi terzi sarebbe soggetta agli oneri tributari gravanti sulla generalità dei prodotti. A questo proposito, il principio della neutralità fiscale e l'esigenza di armonizzare la percezione di dazi, accise ed IVA impedirebbero ogni distinzione fra merci regolarmente importate e merci che — come nel caso di specie — sono state introdotte di contrabbando. Queste ultime, infatti, entrerebbero in concorrenza, grazie al prezzo finale più basso, con i prodotti importati nel pieno rispetto della legge, i quali risulterebbero gravati dagli oneri tributari ad essi corrispondenti.

15. L'accostamento dell'alcol etilico allo stato puro agli stupefacenti ed alle altre

sostanze psicotrope non è convincente. Certo, l'alcol etilico non viene di solito consumato allo stato puro, e se ingerito in quantità eccessive può provocare danni alla salute, specialmente se assunto da persone affette da alcolismo cronico. Ma non può negarsi che l'alcol etilico, a differenza degli stupefacenti, sia un prodotto legalmente presente sul mercato, la cui fabbricazione, commercializzazione, importazione ed esportazione, sebbene in alcuni Stati siano regolamentate o limitate da disposizioni di legge, non possono considerarsi vietate in ragione dell'intrinseca illiceità di tale prodotto. L'alcol etilico non è quindi coperto dalla Convenzione unica sugli stupefacenti, sottoscritta a New York il 30 maggio 1961 [6] e ratificata da tutti gli Stati membri della Comunità. Esso è invece considerato nelle transazioni commerciali una merce come le altre ed incluso — come già ho ricordato — nella Tariffa doganale comune (c.d. nomenclatura combinata). La situazione dell'alcol etilico allo stato puro presenta analogie non tanto con gli stupefacenti quanto con il tabacco ed i prodotti da questo derivati: una merce riconosciuta pericolosa per la salute, ma il cui smercio non è (per il momento) illecito e che non viene (per il momento) assimilata ad una droga.

16. Le stesse condizioni valgono quando — come nel caso di specie — l'alcol importato è d'incerta provenienza, di scarsa qualità o di dubbia purezza. Tali caratteristiche, infatti, possono contribuire a rendere ancora più pericolosa l'assunzione di un tale prodotto, ma non ne cambiano la natura di merce intrinsecamente lecita. Un prodotto *legale* non può infatti trasformarsi in stupefacente per motivi legati alla sua provenienza, qualità o purezza.

17. Non sono dunque, a mio avviso, applicabili all'importazione di contrabbando di alcol etilico le deroghe previste per gli stupefacenti in ordine al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA, le quali sono tutte basate sull'idea che gli stupefacenti siano merci la cui commercializzazione è vietata in ragione della loro stessa natura illecita. Su tali deroghe ritengo opportuno soffermarmi partitamente, per spiegare, tenendo conto della specificità di ciascuna di esse, le ragioni che inducono a negarne l'applicazione nel caso di specie.

18. Per quanto concerne i dazi doganali, la giurisprudenza della Corte ha sin dal 1981 [7] chiarito che essi non possono trovare applicazione con riferimento agli stupefacenti, in quanto «merci di natura tale da non poter essere messe in circolazione in alcuno degli Stati membri e da dover, per contro, essere sequestrate e messe fuori circolazione dalle competenti autorità non appena scoperte» [8], fatta eccezione per «un commercio strettamente controllato e limi-

6 — *Recueil des traités des Nations Unies*, 520, n. 7515.

7 — Sentenza 5 febbraio 1981, causa 50/80, Horvath (Racc. pag. 385). Lo stupefacente preso in considerazione da questa sentenza è l'eroina.

8 — Ibidem, punto 11.

tato in vista di un uso autorizzato a scopo farmaceutico e medico» [9]. Gli stupefacenti (e, in generale, le sostanze psicotrope) non possono — secondo il ragionamento della Corte — essere assimilati ai prodotti «messi in commercio e introdotti nel circuito economico» [10], e pertanto non sono assoggettati alla regolamentazione doganale. Tale linea interpretativa, confermata nel 1982 [11], è stata nel 1990 [12] estesa all'importazione di denaro falso. Ricordo che, proprio basandosi su tali interpretazioni delle regole doganali, il codice, adottato nel 1992, stabilisce espressamente, all'art. 212, che «l'introduzione irregolare (...) di moneta falsa e di stupefacenti e sostanze psicotrope non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico o scientifico non comporta il sorgere di un'obbligazione doganale». Ora, l'alcol etilico è sicuramente un prodotto commercializzato negli Stati membri e quindi ricompreso nell'ordinario circuito economico, ragione per cui il regime di non assoggettamento ai dazi doganali vigente per gli stupefacenti e per il denaro falso non può trovare applicazione a tale prodotto.

19. Con riguardo all'IVA, la giurisprudenza comunitaria ha fin dal 1984 [13] sottolineato che la stessa linea interpretativa utilizzata per negare l'assoggettamento degli stupefacenti ai dazi doganali vale anche per la riscossione dell'IVA: «I due tributi possiedono infatti caratteristiche essenziali analoghe in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nella Comunità e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri e costituiscono ciascuno una parte del prezzo di vendita calcolato in modo analogo dai successivi operatori economici» [14]. Questo parallelismo, che trova conferma negli ulteriori sviluppi giurisprudenziali in materia [15], si riflette anche nella formulazione dell'art. 10, n. 3, della sesta direttiva, il quale autorizza gli Stati membri a collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA all'importazione alle analoghe nozioni utilizzate per la riscossione dei dazi doganali. Ora, le stesse ragioni in precedenza esposte in ordine ai dazi doganali mi inducono a ritenere che l'alcol etilico, non essendo assimilabile ad uno stupefacente, non possa formare oggetto di alcun regime di eccezione per quanto attiene al suo assoggettamento all'IVA.

20. Lo stesso ragionamento esposto in riferimento ai dazi doganali e all'IVA può valere anche per le accise, nel cui ambito rientrano l'imposta di fabbricazione e la tassa sull'alcol, che vengono in considera-

9 — Ibidem, punto 10.

10 — Ibidem, punto 12.

11 — Sentenze 26 ottobre 1982, causa 221/81, Wolf (Racc. pag. 3681), e causa 240/81, Einberger I (Racc. pag. 3699). Gli stupefacenti qui considerati sono la cocaina e la morfina.

12 — Sentenza 6 dicembre 1990, causa C-343/89, Witzemann (Racc. pag. I-4477).

13 — Sentenza 28 febbraio 1984, causa 294/82, Einberger II (Racc. pag. 1177). Tale sentenza si riferisce all'importazione in Germania di più partite di morfina.

14 — Ibidem, punto 18.

15 — Sentenze 5 luglio 1988, causa 269/86, Mol (Racc. pag. 3627), con riferimento alla cessione di anfetamine, e causa 289/86, Happy Family (Racc. pag. 3655), con riferimento allo smercio di hascisc; 29 giugno 1999, causa C-158/98, Coffeeshop «Siberië» (non ancora pubblicata nella Raccolta), con riferimento alla messa a disposizione di un banco per la vendita di droghe leggere.

zione nel caso di specie. In effetti, manca una giurisprudenza specifica sull'applicabilità delle accise agli stupefacenti, anche se in materia possono valere gli stessi indirizzi giurisprudenziali elaborati con riguardo ai dazi doganali ed all'IVA. E' vero che gli Stati membri devono esentare dall'accisa armonizzata di cui alla direttiva 92/83 l'alcol denaturato, così come quello importato per fini medici o di ricerca scientifica; ma nel caso di specie l'alcol etilico importato dall'Estonia non era stato sottoposto ad alcun procedimento di denaturazione per renderlo inadatto al consumo, ma solo addizionato di un colorante alimentare di colore azzurro per fargli assumere l'aspetto di liquido antigelo, e non aveva alcuna destinazione di tipo medico o scientifico.

21. In conclusione, ritengo che l'alcol etilico importato di contrabbando da un paese terzo nel territorio comunitario debba essere assoggettato al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'IVA, secondo il regime vigente al momento dell'importazione illegale. Il principio della neutralità fiscale, infatti, non consente di distinguere fra operazioni lecite ed operazioni illecite [16], per cui l'obbligo di pagare i dazi, le accise e l'IVA sorge anche in seguito all'introduzione irregolare nel territorio doganale comunitario di merci soggette agli oneri tributari in questione [17]. Un'interpretazione del genere vale anche nel caso in cui — come nella specie — l'alcol etilico allo stato puro sia soggetto in uno Stato membro ad uno speciale regime di tipo autorizzatorio per quanto concerne la produzione, la commercializzazione, l'importazione e l'esportazione. La giurisprudenza della Corte ha infatti già chiarito che un eventuale divieto di esportare determinate merci « non è di per sé sufficiente a sottrarre le esportazioni di dette merci dall'ambito d'applicazione della Sesta direttiva » [18] e non vi sono motivi per non estendere tale linea di ragionamento anche all'importazione, subordinata ad un'eventuale restrizione amministrativa, di merci soggette non solo ad IVA, ma anche a dazi doganali ed accise. In tal senso, del resto, si è orientata la successiva giurisprudenza comunitaria in ordine alla cessione di profumi contraffatti [19] ed all'organizzazione di giochi d'azzardo illeciti [20].

16 — Si veda la sentenza Mol, precitata, punto 18.

17 — Per i dazi doganali si veda l'art. 202, n. 1, lett. a), del codice. Per le accise, si veda l'art. 6, n. 1, lett. c), della direttiva 92/12.

18 — Sentenza 2 agosto 1993, causa C-111/92, Lange (Racc. pag. I-4677, punto 17), con riferimento all'esportazione verso certi paesi dell'Europa dell'Est di sistemi informatici considerati sensibili.

19 — Sentenza 28 maggio 1998, causa C-3/97, Goodwin e Unstead (Racc. pag. I-3257).

20 — Sentenza 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer (Racc. pag. I-3369).

Conclusioni

22. Sulla base delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere nel modo seguente al quesito proposto dalla giurisdizione di rinvio:

«Il regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, la direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, la direttiva 92/83/CEE del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione della struttura delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, nonché la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulle cifre di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, vanno interpretati nel senso che l'introduzione nel territorio doganale comunitario di alcol etilico di contrabbando proveniente da paesi terzi è assoggettata al pagamento dei dazi doganali, delle accise e dell'imposta sul valore aggiunto, secondo le disposizioni vigenti al momento dell'importazione illegale».