CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE MARCO DARMON
presentate l'8 dicembre 1987 *

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. La giurisprudenza di questa Corte, in particolare le due sentenze Schul [1] e la sentenza resa nella causa Bergeres-Becque [2], in qualche modo dà già una risposta alle prime due questioni proposte dalla corte d'appello di Genova. Ne convengono d'altronde l'appellante nella causa principale, il governo italiano e la Commissione. Per contro, almeno direttamente questa Corte non ha ancora definito il problema sollevato nella terza questione, benché vi siano sentenze da cui trarre alcuni elementi di orientamento per la soluzione da dare.

2. L'interesse del presente procedimento risiede quindi in quest'ultima questione. Con essa il giudice di rinvio chiede in sostanza di precisare in quale misura il diritto comunitario vieti ogni differenza di natura e di entità fra le sanzioni contemplate nell'ipotesi di evasione dell'IVA all'importazione e quelle previste nell'ipotesi di scambi interni aventi ad oggetto lo stesso bene, considerato che secondo il diritto comunitario l'aliquota d'imposta è identica in ambedue i casi. Alla questione di principio si aggiunge quella relativa al problema, più specifico, di sapere se una normativa nazionale possa configurare nell'evasione dell'IVA all'importazione un reato di contrabbando, passibile, in quanto infrazione doganale, di sanzioni penali, mentre l'evasione in materia di scambi interni, qualificata dal giudice di rinvio come « infrazione analoga », è colpita da sanzioni diverse.

3. In un procedimento pregiudiziale ci si deve attenere alle qualificazioni di diritto interno operate dal giudice nazionale. Ne consegue che la questione di principio verte sulla possibilità di applicare nelle due ipotesi delle sanzioni differenti.

4. Sia l'appellante nella causa principale che la Commissione ritengono che ogni infrazione in materia d'IVA, che si tratti di evasione al momento dell'importazione ovvero di frode in occasione di uno scambio interno, dovrebbe essere repressa da sanzioni identiche. Per contro, il governo italiano sostiene che fra i due tipi d'infrazione sussistono differenze tali da giustificare nella prima ipotesi un più severo regime sanzionatorio.

5. Prima però di affrontare la discussione su tale questione, è opportuno rispondere agli argomenti addotti dal governo italiano in merito all'eventuale incidenza del diritto comunitario sul diritto penale nazionale in materia di frodi fiscali. Detto governo, infatti, stima che in tale materia il diritto comunitario potrebbe imporre solo l'osservanza delle norme di diritto sostanziale del trattato, in particolare l'art. 95, nonché delle direttive di armonizzazione, mentre ogni questione relativa a sanzioni di diritto interno inflitte per la violazione delle norme di cui sopra gli sarebbe sottratta, per essere

* Traduzione dal tedesco.

1 — Causa 15/81, sentenza 5 maggio 1982, Racc. 1982, pag. 1409, 47/84, sentenza 21 maggio 1985, Racc. 1985, pag. 1491.

2 — Causa 39/85, sentenza 23 gennaio 1986, Racc. 1986, pag. 259.

di competenza esclusiva delle autorità nazionali.

6. Questa tesi non può essere accolta. Le norme comunitarie in materia fiscale non sono prive di attinenza alla libertà di circolazione delle merci o delle persone. La loro trasgressione, alla pari di quella dei provvedimenti nazionali adottati per la loro attuazione, è strettamente pertinente al diritto comunitario. Se è vero che in tale materia questo non potrebbe stabilire in via autonoma le sanzioni da comminare, ciononditmeno esso può imporre dei limiti al potere repressivo nazionale.

7. Nonostante la sua specialità, dalla giurisprudenza di questa Corte emerge che il diritto penale non si sottrae all'influenza del diritto comunitario. D'altronde, nella sentenza SAIL [3] si dichiara esplicitamente che

« l'efficacia del diritto comunitario non può variare a seconda dei diversi settori del diritto nazionale nei quali esso può spiegare effetti »

e, nella causa Ratti [4], che una disposizione nazionale non ancora adeguata ad una direttiva malgrado la scadenza del termine prescritto, non può trovare applicazione nell'ordinamento interno, neppure se assistita da sanzioni penali.

8. Duplice è l'incidenza del diritto comunitario sul diritto penale interno: quando la norma di divieto o incriminatrice sia incompatibile col diritto comunitario, viene meno il suo stesso fondamento giuridico; quando le sanzioni comminate dalla normativa nazionale per la trasgressione delle norme comunitarie rappresentino, in ragione della loro gravità, un ostacolo all'esercizio di una libertà assicurata dal trattato, esse debbono essere soppresse oppure mitigate [5].

9. E ben vero che nella sentenza Casati [6] si afferma che

« In via di principio, la legislazione penale e le norme di procedura penale restano di competenza degli Stati membri ».

Ma in quella sede questa Corte si è richiamata alla giurisprudenza secondo la quale

« Il diritto comunitario pone dei limiti per quel che concerne le misure di controllo ch'esso consente agli Stati membri di mantenere in vigore nell'ambito della libera circolazione delle merci e delle persone ».

Nella stessa sentenza si trova sottolineato in particolare che

« Le misure amministrative o repressive non devono esulare dai limiti di quanto è strettamente necessario, le modalità di controllo non devono essere concepite in modo da limitare la libertà voluta dal trattato e non è lecito comminare in proposito sanzioni talmente sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione da risolversi in un ostacolo a tale libertà ».

3 — Causa 82/71, sentenza 21 marzo 1972, Racc. pag. 119, a pag. 136, punto 5 della motivazione.

4 — Causa 148/78, sentenza 5 aprile 1979, Racc. pag. 1629.

5 — In materia di libera circolazione questi principi emergono da sentenza come la 118/75, Watson, 7 luglio 1976, Racc. 1976, pag. 1185; 8/77, Sagulo, 14 luglio 1977; Racc. 1977, pag. 1495, e 157/79, Pieck, 3 luglio 1980, Racc. 1980, pag. 2171; per quel che concerne la libera circolazione delle merci, dalle sentenze nelle cause 41/76, Donckerwolcke, 15 dicembre 1976, Racc. 1976, pag. 1921; 52/77, Cayrol, 30 novembre 1977, Racc. 1977, pag. 2261 e 179/78, Rivoira, 28 marzo 1979, Racc. 1979, pag. 1147.

6 — Causa 203/80, sentenza 11 novembre 1981, Racc. 1981, pag. 2595, a pag. 2618, punto 27 della motivazione.

In definitiva la giurisprudenza di questa Corte esige che le sanzioni di diritto interno siano « opportune »[7], « adeguate » e « ragionevoli »[8] o, in altri termini, proporzionali alla natura dell'infrazione.

10. Gli stessi principi si applicano quando trattasi di sanzionare la violazione di norme fiscali in materia d'IVA. Ricordo che la riscossione dell'IVA, sia all'importazione sia sugli scambi interni, è disciplinata dalla sesta direttiva[9]. Rammento inoltre che la giurisprudenza di questa Corte non considera l'IVA all'importazione come una tassa di effetto equivalente, ma un tributo interno ai sensi dell'art. 95 del trattato[10] e che questa posizione è stata ribadita, nella sentenza Profant[11], in relazione alla fattispecie dell'importazione di un autoveicolo, cioè di un bene che ritroviamo anche nel presente procedimento.

11. Non si può validamente sostenere, come fa invece il governo italiano, che in materia fiscale l'incidenza del diritto comunitario è limitata all'obbligo di osservare le norme comunitarie sostanziali, con l'esclusione degli aspetti accessori relativi alla loro attuazione. A giusto titolo la Commissione si richiama alla sentenza Commissione/Repubblica d'Irlanda[12] nella quale la Corte ha dichiarato detto Stato inadempiente agli obblighi imposti dall'art. 95, n. 1, del trattato, in ragione di una dilazione di pagamento di imposte su alcune bevande alcoliche fabbricate in Irlanda, più favorevole di quella applicata agli stessi prodotti importati da altri Stati membri. Ciò significa che, contrariamente alla tesi del governo italiano, il divieto di discriminazione in materia fiscale include delle circostanze accessorie all'esazione dell'imposta.

12. Al fine di spiegare l'assimilazione dell'evasione dell'IVA all'importazione ad un'infrazione doganale e, quindi, l'applicazione a questa ipotesi delle sanzioni contemplate per detta infrazione, il governo italiano crede di rinvenire nella Sesta direttiva dei punti di riferimento. Esso invoca, in particolare, gli artt. 10, n. 3, 2° e 3° comma, 11 B, n. 2, e 14, n. 1, rispettivamente sul fatto generatore e sull'esigibilità dell'IVA all'importazione, sulla base imponibile e sulle esenzioni parallele a franchigie doganali. I primi due articoli riconoscono agli Stati membri la facoltà di applicare, in relazione al fatto generatore e all'esigibilità dell'imposta, le disposizioni vigenti per i dazi doganali e di assumere come base imponibile il valore definito nel regolamento comunitario sul valore doganale delle merci[13].

13. Queste disposizioni, alla pari della terza, relativa alle esenzioni, non pregiudicano la natura dell'IVA all'importazione, né quella dell'infrazione. Simile collegamento, puramente tecnico, non ha pertinenza con la determinazione della sanzione.

7 — Causa 48/75, Royer, sentenza 8 aprile 1976, Racc. 1976, pag. 497, a pag. 514, punto 42 della motivazione.

8 — Causa 8/77 cit., pag. 1505, punto 6 della motivazione, e pag. 1507, punto 12 della motivazione.

9 — Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 388, in materia di armonizzazione delle legislazione degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, 13. 6. 1977, pag. 1).

10 — Vedasi causa 15/81, citata.

11 — Causa 249/84, sentenza 3 ottobre 1985, Racc. pag. 3237.

12 — Causa 55/79, sentenza 27 febbraio 1980, Racc. pag. 481.

13 — Trattasi del regolamento del Consiglio 27 giugno 1968, n. 803, GU 28. 6. 1968, L 148, pag. 6, sostituito dal regolamento del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, GU 31 maggio 1980, L 134, pag. 1, a sua volta emendato dai regolamenti del Consiglio 8 dicembre 1980, n. 3193, GU 11. 12. 1980, L 333, pag. 1, 6 febbraio 1985, n. 320, GU 7. 2. 1985, L 34, pag. 33, e 23 aprile 1985, n. 1055, GU 25. 4. 1985, L 112, pag. 50.

Esso, del resto, non è generale, come dimostra l'art. 12, n. 5, della sesta direttiva, che così recita:

« L'aliquota applicabile all'importazione di un bene è quella applicata alla fornitura di uno stesso bene effettuata all'interno del paese ».

E possibile notare come il governo italiano consideri priva di ogni rilevanza quest'ultima norma, mentre attribuisce un'importanza quasi determinante alle tre norme precedentemente menzionate.

14. Inoltre, il governo italiano ritiene che i diversi obblighi imposti ai soggetti passivi dell'IVA interna, come ad esempio la dichiarazione, il versamento, la fatturazione, la registrazione, giustifichino un sistema sanzionatorio diverso rispetto all'ipotesi dell'importazione. Esso, però, non fa cenno alcuno all'art. 23 della Sesta direttiva, secondo il quale « per quanto riguarda le importazioni di merci, gli Stati membri adottano le modalità della dichiarazione e del conseguente pagamento ». La stessa norma riconosce agli Stati il potere di stabilire che l'IVA all'importazione non sia pagata all'atto dell'importazione, ma in un momento successivo. Ciò, a condizione di assolvere agli adempimenti relativi alla dichiarazione dalla quale debbono risultare, in particolare, tutti i dati necessari ad accertare l'importo dell'imposta esigibile contemplata dall'art. 22, n. 4, il quale disciplina la dichiarazione presentata dai debitori d'imposta soggetti agli « obblighi nel regime interno ».

15. L'IVA all'importazione nel commercio fra Stati membri non è assimilabile ad un dazio doganale, donde l'impossibilità di applicare all'evasione della prima le sanzioni comminate per il mancato pagamento del secondo. Il regime da applicare all'importazione non deve essere meno favorevole di quello sugli analoghi scambi interni. Il far ricadere, sistematicamente, sotto la scure della legge penale ogni frode sull'IVA all'importazione adottando sanzioni in materia di dazi doganali, perviene, se rapportato ad una repressione meno severa dell'IVA interna, ad attribuire al passaggio di una frontiera intracomunitaria un significato peculiare, incompatibile con il mercato comune.

16. Certamente esistono differenze fra l'IVA all'importazione e quella percepita sulle cessioni di beni all'interno dello Stato, specialmente in relazione ai soggetti passivi ed al fatto generatore dell'imposta. Esse però non mi sembrano tali da giustificare una marcata eterogeneità delle sanzioni cui si va incontro nelle due rispettive ipotesi. Le difficoltà di scoprire l'evasione dell'IVA all'importazione non possono incidere sul regime della sua sanzione, reprimendola più pesantemente della frode sull'IVA interna.

17. L'IVA, infatti, è « un'imposta nazionale comunitarizzata », una quota che quale alimenta il bilancio delle Comunità. Questa ha, quindi, tutto l'interesse ad un'effettiva repressione delle evasioni, sia interne sia all'importazione. Il Consiglio, del resto, consapevole dei problemi posti dalla frode e dall'evasione fiscale, ha adottato una direttiva relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del FEAOG, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali [14], e l'ha emendata per includervi l'IVA [15], poiché la limitazione del campo d'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di recupero di

14 — Direttiva del Consiglio 15 marzo 1976, n. 308, GU 19. 3. 1976, L 73, pag. 18.

15 — Direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, n. 1071, GU 27. 12. 1979, L 331, pag. 10.

tale imposta costituiva « un ostacolo all'instaurazione ed al funzionamento del mercato comune » [16]. Con direttiva 6 dicembre 1979 [17] il Consiglio ha parimenti esteso all'IVA il campo d'applicazione della direttiva sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette [18], « allo scopo di assicurare che esse vengano correttamente accertate e riscosse » [19], precisando che « l'estensione della reciproca assistenza si presenta come una necessità particolarmente impellente per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto, a causa del suo carattere d'imposta generale sul consumo e della sua funzione nel sistema delle risorse proprie della Comunità » [20].

18. Come si vede non esiste alcun valido motivo per considerare più grave la frode sull'IVA interna. Ad infrazioni di uguale natura si dovrebbero applicare sanzioni analoghe.

19. E vero che, in linea generale, le sanzioni previste per le infrazioni doganali presentano, in considerazione del danno procurato all'erario, aspetti allo stesso tempo repressivi ed indennitari [21]. Nulla osta a che siano comminate sanzioni penali per il mancato pagamento dell'IVA, purché esse non siano eccessive o sproporzionate, tanto da costituire di per se' un ostacolo all'esercizio delle libertà assicurate dal trattato.

20. Infine, mi sembrava utile richiamare l'attenzione del giudice a quo su due direttive del Consiglio 28 marzo 1983, evocate nel procedimento dinanzi alla Corte. Esse sono relative alle franchigie fiscali da applicare, l'una in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto [22] e, l'altra, alle importazioni definitive di beni personali provenienti da uno Stato membro [23].

21. Tenuto conto della giurisprudenza di questa Corte e di quanto illustrato in precedenza, propongo di risolvere come segue le questioni poste dalla corte d'appello di Genova:

« 1) Il diritto comunitario non consente di assoggettare all'IVA le importazioni di autoveicoli provenienti da altro Stato membro, senza che si tenga conto della quota residua dell'IVA corrisposta nello Stato membro esportatore ancora inglobata nel valore della merce al momento dell'importazione.

16 — Secondo punto della motivazione.

17 — N. 1070, GU 27. 12. 1979, L 331, pag. 8.

18 — Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 799, GU 27. 12. 1977, L 336, pag. 15.

19 — Terzo punto della motivazione.

20 — Quarto punto della motivazione

21 — Vedasi ad esempio, J. Pradel, *Droit pénal*, tome 1, Paris, Cujas, III ed., 1981, pagg. 313 e seggenti, Cl. J Berr e H. I. Tremeau, *Le droit douanier*, Paris, LGDJ, II ed., 1981, in particolare alle pagg. 423 e seggenti.

22 — Direttiva del Consiglio 23. 4. 1983, n. 182, GU L 105, pag. 59.

23 — Direttiva del Consiglio 23. 4. 1984, n. 183, GU L 105, pag. 64.

2) L'IVA così riscossa dallo Stato importatore costituisce un'imposizione interna vietata dall'art. 95 del trattato, quando la cessione degli stessi beni fra privati all'interno dello Stato non venga assoggettata all'IVA.

3). Le norme dell'ordinamento comunitario, in special modo l'art. 95 del trattato CEE, ostano a che si applichino al caso di evasione dell'IVA all'importazione sanzioni più severe rispetto al caso di mancato pagamento dell'IVA su cessioni di beni analoghi all'interno dello Stato. »