CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE G. FEDERICO MANCINI DEL 22 NOVEMBRE 1983

Signor Presidente,
signori Giudici,

1. Nella causa pregiudiziale a cui si riferiscono queste conclusioni siete chiamati a decidere se, per una sostanza stupefacente importata di contrabbando, non lecitamente commerciabile e passibile di confisca e distruzione da parte delle autorità nazionali, il diritto comunitario consenta di riscuotere l'imposta sulla cifra d'affari.

Riassumo i fatti. Con sentenza 27 luglio 1977, il Landgericht di Friburgo condannò la signorina Senta Einberger, attrice nella causa principale, a un anno di reclusione con sospensione condizionale della pena per aver violato la legge tedesca sugli stupefacenti (Betäubungsmittelgesetz). Tra la primavera e l'autunno del 1974, infatti, la Einberger si era recata più volte dalla Repubblica federale in Svizzera dove aveva venduto ai coniugi Winiger in tempi diversi ed in quantità ogni volta oscillanti tra i 30 e i 100 grammi, 280 grammi di morfina già fraudolentemente importata in Germania. A séguito della citata sentenza, lo Hauptzollamt di Friburgo, convenuto nella causa principale, comunicò alla Einberger il 19 gennaio 1978 un avviso d'accertamento di tributi all'importazione per complessivi DM 10 960,30 marchi, di cui DM 5 712 a titolo di dazi doganali e DM 5 248,30 a titolo d'imposta sulla cifra d'affari. Esperita senza esito l'opposizione in via amministrativa, la Einberger convenne in giudizio l'Ufficio doganale davanti al Finanzgericht Baden-Württemberg, chiedendo l'annullamento dell'avviso.

Con una prima ordinanza del 16 giugno 1981, il Finanzgericht chiese a questa Corte «se, dopo l'istituzione della tariffa doganale comune, uno Stato membro sia competente a riscuotere dazi doganali su stupefacenti importati di contrabbando e successivamente esportati dal territorio doganale della Comunità». La Corte gli rispose che «l'importazione di stupefacenti non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico e scientifico non determina alcun debito tributario» [recte, doganale] (sentenza 26. 10. 1982, causa 240/81, Racc. 1982, p. 3699).

Dimostrando un lodevole attaccamento all'istituto del rinvio pregiudiziale, la medesima seconda sezione, sezioni esterne di Friburgo, del Finanzgericht Baden-Württemberg vi propone ora una seconda domanda con ordinanza 29 ottobre 1982. Il tema è così enunciato: «se la riscossione dell'imposta sulla cifra d'affari all'importazione per gli stupefacenti sia compatibile con l'articolo 2, n. 2, sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari. Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, 13. 6. 1977, p. 1 e seguenti), allorché gli Stati membri non siano competenti a riscuotere alcun dazio doganale».

2. Un'osservazione preliminare: la fonte che il Finanzgericht vi chiede d'interpretare non vigeva all'epoca dei fatti. Nel 1974 la materia era retta dalla se-

conda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 concernente la struttura e le modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 14. 4. 1967, p. 1303), che fu appunto sostituita dalla sesta direttiva. Per quanto qui interessa, tuttavia, sta di fatto che le due fonti contengono norme praticamente identiche. Ciò che le parti hanno detto (e io stesso dirò) dell'una vale dunque anche per l'altra.

3. Il Governo della Repubblica federale vi suggerisce di dichiarare che la riscossione dell'imposta *de qua* è compatibile con l'articolo 2, lettera b) della seconda direttiva. La norma — esso afferma — non distingue tra importazioni lecite ed illecite, né vi sono precetti che esentino le seconde dall'imposta. Una lacuna? Certamente no. La direttiva, infatti, s'ispira al principio dell'equità fiscale e proprio questo principio vieta che agli atti illeciti si riservi un trattamento più favorevole. Lo confermano le finalità del tributo: il quale vuol garantire che tutti i prodotti sopportino lo stesso onere, indipendentemente dall'origine e dal circuito di distribuzione, per realizzare la neutralità concorrenziale negli scambi internazionali, un'esatta compensazione alla frontiera e il principio dello Stato di destinazione, generalmente applicato in materia d'imposte indirette.

Né — continua il Governo tedesco — a conclusioni dissimili può indurre la vostra giurisprudenza sui dazi doganali all'importazione di stupefacenti. La funzione dei due tributi è infatti diversa se è vero che scopo del dazio è proteggere i prodotti comunitari contro le importazioni da paesi terzi, mentre a motivare l'imposta sulla cifra d'affari sono interessi fiscali e, come or ora si diceva, i princìpi di eguaglianza e di neutralità nella competizione economica. Diverso è anche il fatto generatore dell'imposta e diversa la portata dell'intervento comunitario. Il settore fiscale, invero, ha conosciuto solo un'armonizzazione degli ordinamenti; gli Stati membri vi conservano perciò il potere di tassare le importazioni delle droghe. Infine, assoggettare le importazioni illecite all'imposta non è solo legittimo. È utile: utile, s'intende, a combattere la cosiddetta «economia dell'ombra» dinanzi a cui la repressione penale si rivela spesso impotente.

4. Dico fin d'ora che la tesi del Governo tedesco non mi persuade. Sull'importazione illegale di stupefacenti questa Corte ha elaborato concetti che pienamente condivido e che ritengo applicabili anche al caso di specie. Quest'ultimo presenta senza dubbio alcune peculiarità: non tali, tuttavia, da giustificare un abbandono della vostra giurisprudenza.

Consentitemi allora di ricordare quei concetti. Degli stupefacenti importati di contrabbando vi occupaste per la prima volta nella sentenza 5 febbraio 1981, causa 50/80, Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Racc. 1981, p. 385). Si trattava di determinare il valore in dogana di eroina introdotta fraudolentemente nel territorio doganale della Comunità, scoperta alla frontiera fra Paesi Bassi e Repubblica federale, sequestrata e distrutta. La Corte pose subito l'accento sull'indole della merce osservando che il

sequestro e la distruzione di un prodotto come l'eroina non sono dovuti solo al mancato rispetto delle formalità doganali da parte dell'importatore; a esigerli è soprattutto la sua natura di stupefacente notoriamente nocivo la cui importazione e la cui vendita «sono vietati in tutti gli Stati membri, ad eccezione di un commercio strettamente controllato e limitato in vista di un uso autorizzato a scopo farmaceutico e medico» (punto 10). Ciò premesso, i giudici affermarono che, là dove include una sostanza stupefacente, la Tariffa doganale comune «non può riferirsi che all'importazione destinata all'uso autorizzato». Sarebbe assurdo infatti che un testo rivolto «allo sviluppo del commercio internazionale e alla riduzione degli intralci per gli scambi» alludesse all'importazione di merci «destinate ad usi illeciti e messe fuori circolazione non appena scoperte» (punto 13).

Successivamente, i rinvii pregiudiziali di altri due giudici tedeschi vi indussero a ribadire e a sviluppare questi princìpi. Così, il Finanzgericht di Düsseldorf vi chiese se l'importazione fraudolenta pura e semplice, cioè non seguìta da scoperta e distruzione, importi di per sé l'inesigibilità dei dazi qualora sia previsto che, una volta scoperti, gli stupefacenti importati vengano sequestrati e distrutti (causa 221/81, Wolf). Dal canto suo, nella già citata prima causa Einberger, il Finanzgericht Baden-Württemberg vi domandò se l'importazione di contrabbando basti a precludere la riscossione di dazi anche quando la sostanza stupefacente sia stata riesportata dalla Comunità.

Gli Stati dunque — questo mi sembra il succo della sentenza — non possono applicare diritti doganali a prodotti la cui importazione, da essi stessi vietata, è affatto estranea agli scopi della Comunità e alle sue politiche in fatto di dazi. Altre armi sono a disposizione delle autorità nazionali: così — è la medesima sentenza ad affermarlo — la «facoltà di reprimere penalmente i reati commessi [s'intende, in rapporto all'introduzione e allo smercio delle droghe] con tutte le conseguenze che ... implicano, anche nel campo pecuniario» (punto 15).

Nelle sentenze gemelle del 26 ottobre 1982 (Racc. 1982, pp. 3681 e 3699) la Corte ripeté che stupefacenti come la morfina, l'eroina e la cocaina hanno caratteristiche peculiari «in quanto ne è generalmente riconosciuta la dannosità e ne sono proibiti l'importazione e lo smercio in tutti gli Stati membri», salvo che a fini farmaceutici e medici (punto 8). Del resto — aggiungeste — come aderenti alla Convenzione unica del 1961, gli stessi Stati membri constatarono che la tossicomania è una calamità per l'individuo e un danno economico-sociale per l'umanità, si dichiararono tenuti a prevenirla e a combatterla, riconobbero che l'uso medico degli stupefacenti resta indispensabile per alleviare il dolore e che occorre assicurarne la disponibilità a tale scopo. Deriva da ciò — concludeste — che non

assoggettabili al tributo sono anche gli stupefacenti sfuggiti al controllo: decisiva, infatti, è la loro appartenenza al circuito illegale e non certo una circostanza casuale come può essere la scoperta che ne facciano le autorità (punto 15).

5. Io credo, come sopra ho detto, che a queste affermazioni la Corte resterà coerente solo se giudicherà, come le suggeriscono l'attrice nel giudizio principale, la Commissione e il Governo francese, che l'importazione fraudolenta di stupefacenti è sottratta anche all'imposta sulla cifra d'affari.

Analizziamo uno per uno gli argomenti del Governo tedesco.

Primo: la seconda (o sesta) direttiva si applica a tutte le importazioni, senza distinguere le lecite dalle illecite né in alcun modo esentare queste ultime. L'osservazione è esatta; ma — ecco il punto — avrebbe potuto essere riferita tale quale alla TDC in cui egualmente non figurano disposti che esentino le importazioni di stupefacenti. Pure, voi non ne teneste conto o, meglio, le anteponeste il princìpio dell'immissione nel circuito economico legittimo. Si obietterà che a indurvi in tal senso furono i particolari fini (sviluppo dei commerci internazionali e riduzione degli ostacoli agli scambi) attribuiti alla TDC dalla pertinente disciplina comunitaria. Si esaminino allora i fini dell'IVA alla luce della prima direttiva 11 aprile 1967, n. 227, sull'armonizzazione delle legislazioni che la riguardano. «Obiettivo essenziale del Trattato — ricorda il primo considerando — è di instaurare ... un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno». Attuare tale obiettivo — continua il secondo considerando — «presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni ... che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci ... nel mercato comune». Ebbene, io non vedo perché la circolazione illecita di stupefacenti, e cioè un fenomeno da affrontare, come voi dite, in chiave penale, debba essere meno estranea a questi scopi che non a quelli della Tariffa doganale comune.

Secondo: le funzioni e i fatti generatori dei due tributi non coincidono. Anche questo è un rilievo per sé non contestabile; ma dedurne che la vostra giurisprudenza sull'inesigibilità dei dazi non è applicabile all'IVA si può solo gonfiandolo oltre misura. Così, se è vero che dazio e IVA hanno scopi diversi, è anche vero che, nel campo delle importazioni in cui entrambi si configurano come diritti di confine, tale diversità si attenua fin quasi a svanire. Lo conferma proprio la norma relativa al fatto generatore dell'imposta. Ai sensi dell'articolo 7, paragrafo 2, seconda direttiva (o, che è lo stesso, dell'articolo 10, paragrafo 3, sesta direttiva), gli Stati membri possono collegare il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA a quelli previsti per i dazi doganali. Si tratta, certo, di una semplice facoltà; ma, a quanto mi consta, tutti gli Stati membri

ne hanno fruito, non fosse che per agevolare le operazioni di accertamento. Se ciò è esatto, aggiungo, vale per l'IVA il princìpio che avete stabilito rispetto all'ipotesi di dazio il cui fatto generatore sia incerto. Anche qui, cioè, gli stupefacenti sfuggiti al controllo vanno trattati come quelli scoperti e distrutti.

Terzo: diversamente che in campo doganale, sul piano dell'IVA, la Comunità ha solo poteri di armonizzazione, onde gli Stati restano competenti a tassare le importazioni illecite di stupefacenti. Non sono d'accordo. Si tratti di dazi o di IVA, la normativa comunitaria ha per base il Trattato e conta poco che ad esserne attuati siano gli articoli 18-29 o 99-100. Entrambi i gruppi di norme, infatti, si collegano alle disposizioni di princìpio — gli articoli 2 e 3 — che fissano i compiti e gli strumenti della Comunità. D'altra parte, la disciplina europea dell'IVA ha carattere esaustivo; è dunque improbabile che il legislatore comunitario abbia lasciato agli Stati membri margini d'intervento suscettibili di pregiudicare la sua opera armonizzatrice.

Quarto: l'applicazione dell'IVA alle importazioni illecite di stupefacenti è un fattore di controllo sociale più efficace delle norme penali; in ogni caso, c'è un interesse dello Stato a non favorire l'«economia dell'ombra», come accadrebbe se gli ingenti trasferimenti di ricchezza connessi al mercato della droga fossero sottratti all'imposta sulla cifra d'affari. Quest'argomento ha un'innegabile suggestione: ma sul terreno etico-politico — che è il solo su cui si possa valutarlo — viene respinto da molti studiosi di diritto tributario e di scienza delle finanze. Personalmente, aderisco alla scuola di pensiero che distingue tra negozi illeciti sotto il profilo civilistico (è, ad esempio, il caso del meretricio) e negozi illeciti in quanto contrari alla legge penale. Apprezzo le autorità che tassano i primi e considerano i secondi fiscalmente irrilevanti.

6. Per tutte le considerazioni fin qui esposte, propongo alla Corte di rispondere nel modo che segue al quesito formulato dal Finanzgericht Baden-Württemberg con ordinanza 29 ottobre 1982:

L'importazione di stupefacenti non compresi nel circuito economico strettamente controllato dalle autorità competenti per essere destinati ad uso medico o scientifico non è assoggettabile all'imposta sulla cifra d'affari.